

Pomoc publiczna

Specjalne Strefy Ekonomiczne

10 lat w Polsce

Kwiecień 2008

Pomoc publiczna

Specjalne Strefy Ekonomiczne

10 lat w Polsce

Stan prawny na kwiecień 2008

Spis treści

Wstęp	7
Rozdział 1 SSE - Miejsce zezwoleń w systemie pomocy publicznej	9
Rozdział 2 Koncepcja nowej inwestycji w prawie polskim i europejskim	17
Rozdział 3 „Kto z kim przestaje takim się staje” – zasady ustalania wielkości przedsiębiorcy	25
Rozdział 4 Co daje SSE - czy warto jeszcze inwestować?	33
Rozdział 5 Pierwsze kroki w SSE	51
Rozdział 6 Koszty kwalifikujące się do objęcia pomocą	65
Rozdział 7 Memoriał czy kasa - ustalenie momentu poniesienia wydatku inwestycyjnego	79
Rozdział 8 Skazani na SSE - czyli czy można prowadzić działalność poza strefą?	87
Rozdział 9 „2 w 1”, czyli działalność zwolniona i opodatkowana pod jednym dachem	97

Rozdział 10	113
„Nie taki diabeł straszny...” - czyli jak poradzić sobie z dyskontowaniem?	
Rozdział 11	123
Apetyt rośnie w miarę jedzenia - czyli czy przedsiębiorca strefowy może otrzymać również inną pomoc publiczną?	
Rozdział 12	133
101 dalmatyńczyków - czyli status (rodzaje) przedsiębiorców strefowych	
Rozdział 13	143
Cesarzowi co cesarskie - czyli obowiązki sprawozdawcze przedsiębiorcy strefowego	
Rozdział 14	151
Przewidywane zmiany w regulacjach strefowych	
Wykaz powołanych aktów prawnych	157

Wstęp

Szanowni Państwo,

Dla większości specjalnych stref ekonomicznych w Polsce upływa właśnie 10 lat ich istnienia. To dobry moment na podsumowanie dotychczasowych doświadczeń.

Oddajemy w Państwa ręce publikację, której celem jest usystematyzowanie zagadnień związanych z korzystaniem ze zwolnień podatkowych na podstawie zezwolenia na prowadzenie działalności na terenie specjalnych stref ekonomicznych. Autorzy publikacji, doradcy podatkowi PricewaterhouseCoopers na co dzień doradzający przedsiębiorcom strefowym, analizują obecnie obowiązujący system zwolnień i przedstawiają jego ewolucję na przestrzeni pierwszych dziesięciu lat.

Publikacja uwzględnia najbardziej aktualny stan prawny wskazując jednocześnie na na szczególny status przedsiębiorców, którzy uzyskali zezwolenia przed 1 stycznia 2001. Jest ona skierowana do kadr zarządzających i finansowych w przedsiębiorstwach inwestujących w strefach lub zainteresowanych takim inwestycjami.

Autorzy starają się w sposób praktyczny podejść do wielu kwestii związanych z prowadzeniem rozliczeń podatkowych przez przedsiębiorców strefowych, w szczególności dotyczących: warunków obejmowania nowych gruntów obszarem strefy, warunków prowadzenia działalności na terenie strefy a także właściwego ustalenia dochodu będącego przedmiotem zwolnienia, wyliczenia limitu dopuszczalnej pomocy publicznej oraz wpływu zwolnień podatkowych na możliwość uzyskania pomocy publicznej z innych źródeł.

W wielu kwestiach autorzy konfrontują własne poglądy z opiniami i często sprzecznymi rozstrzygnięciami organów podatkowych.



Iwona Smith
Partner, Dział doradztwa podatkowego
PricewaterhouseCoopers Sp. z o.o.



Marek Perkowski
Partner, Dział doradztwa podatkowego
PricewaterhouseCoopers Sp. z o.o.

1. SSE Miejsce zezwoleń w systemie pomocy publicznej

1.1. Rys historyczny

Idea tworzenia wolnych stref ekonomicznych, w których warunki fiskalne dla prowadzenia działalności gospodarczej są bardziej liberalne niż na pozostałym obszarze danego kraju nie jest nowa. Od lat 70. znajduje szerokie zastosowanie w wielu rejonach świata, w szczególności w rozwijających się krajach Azji Południowo-Wschodniej, a w ostatnich latach również w krajach byłego bloku wschodniego. Zgodnie z szacunkami Banku Światowego, na świecie funkcjonuje około 3000 obszarów o charakterze wolnych stref ekonomicznych. Zachęty inwestycyjne oferowane w wolnych strefach to m.in. redukcja lub zwolnienie z podatku dochodowego, możliwość zastosowania przyspieszonej amortyzacji oraz dotacje inwestycyjne. Zgodnie z założeniami, wolne strefy ekonomiczne powinny przyciągać bezpośrednio inwestycje zagraniczne oraz, co do zasady, skutkować zwiększeniem wartości eksportu w bilansie handlowym danego państwa.

W Polsce pomysł utworzenia administracyjnie wyodrębnionych wolnych stref ekonomicznych, zwanych specjalnymi strefami ekonomicznymi (dalej: „SSE” lub „strefy”), powstał w połowie lat 90. i wiązał się z próbą złagodzenia bezrobocia strukturalnego w regionach szczególnie dotkniętych tym zjawiskiem. Środkiem do osiągnięcia tego celu miało być skierowanie inwestycji do regionów najmniej rozwiniętych poprzez zagwarantowanie przedsiębiorcom korzystnych warunków prowadzenia działalności, w szczególności zaś zwolnienie ich z podatku dochodowego. W zamian mieli realizować nowe przedsięwzięcia gospodarcze i tworzyć nowe miejsca pracy.

Dodatkowymi celami tworzenia specjalnych stref ekonomicznych były m.in. przełamywanie monokultury przemysłu i dywersyfikacja struktury produkcji w regionach, aktywizacja otoczenia gospodarczego stref, rozwój gospodarczy regionów, jak również cele o charakterze typowo fiskalnym, jak na przykład wzrost wpływów budżetowych z tytułu podatku VAT.

Pierwsza specjalna strefa ekonomiczna w Polsce powstała w 1995 r. w Mielcu na terenie należącym do Wytwórni Sprzętu Komunikacyjnego „PZL-Mielec”. Wkrótce potem powstawać zaczęły kolejne strefy, aby w 1998 r. osiągnąć liczbę 17 i ostatecznie ustabilizować się na poziomie 14 (w 2001 r. strefy Mazowiecka i Częstochowska zostały zlikwidowane, a SSE „Żarnowiec” i SSE „Tczew”

połączone w Pomorską SSE). Obecnie funkcjonują następujące specjalne strefy ekonomiczne:

- Kamiennogórska SSE;
- Katowicka SSE;
- Kostrzyńsko-Stubicka SSE;
- SSE - „Krakowski Park Technologiczny”;
- Legnicka SSE;
- Łódzka SSE;
- SSE „Euro-Park” Mielec;
- Pomorska SSE;
- Słupska SSE;
- SSE „Starachowice”;
- Suwalska SSE;
- Tarnobrzaska SSE „Euro-Park Wisłosan”;
- Wałbrzyska SSE „Invest-Park”;
- Warmińsko-Mazurska SSE.



Specjalne strefy ekonomiczne w Polsce nie tworzą jednolitych enklaw terytorialnych. Na dzień 15 czerwca 2007 r. składają się z podstref i obszarów zlokalizowanych na terenie każdego z 16 województw, w obrębie 104 miast i 95 gmin. Tak znaczące rozdrobnienie stref wynika z faktu, że postanowienia Traktatu Akcesyjnego ustaliły liczbę stref na 14, zatem objęcie nowych obszarów następuje w ramach już istniejących stref, bądź na skutek rozszerzenia całkowitego obszaru stref, lub też na skutek wymiany obszarów w strefie. Całkowity obszar stref to 8.819,47 ha, zaś nowelizacja przepisów dotyczących SSE z 2006 r. wprowadziła możliwość rozszerzenia całkowitego obszaru stref do 12.000 ha¹.

¹ O przewidywanej zmianie tego limitu piszemy w ostatnim rozdziale niniejszej publikacji.

1.2 Charakter pomocy – zmiany w okresie funkcjonowania stref

Podstawową formą pomocy dla przedsiębiorców inwestujących w SSE jest zwolnienie z opodatkowania dochodów z działalności prowadzonej na terenie SSE. Na początku funkcjonowania specjalnych stref ekonomicznych zwolnienie obejmowało całość dochodu z działalności strefowej przez okres dziesięciu lat od momentu rozpoczęcia działalności w strefie, natomiast po upływie tego okresu do końca istnienia strefy – 50% dochodu strefowego.

Wraz z kolejnymi zmianami prawa, zakres zwolnienia podatkowego stopniowo ulegał ograniczeniu. W szczególności, perspektywa przystąpienia Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej oraz stwierdzona podczas negocjacji akcesyjnych niezgodność zwolnienia podatkowego dla działalności strefowej z zasadami przyznawania pomocy publicznej w UE wymogły na polskim rządzie zmiany w zakresie sposobu przyznawania pomocy w tej formie, jak również zmianę zasad korzystania z pomocy dla przedsiębiorców już posiadających zezwolenie na prowadzenie działalności w strefie.

Zwolnienie podatkowe w SSE stanowi obecnie formę regionalnej pomocy państwa, której celem jest promowanie inwestycji produkcyjnych lub tworzenie nowych miejsc pracy związanych z inwestycją.

Powyższe cele znajdują wyraz w konstrukcji zwolnienia. Zwolnienie nie obejmuje już całości dochodu strefowego, lecz jest ograniczone limitem, kalkulowanym jako określona - zależna od lokalizacji inwestycji - część poniesionych przez inwestora tzw. „kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą”. Zgodnie z celami promowanymi przez przepisy strefowe, kosztami tymi mogą być koszty nowej inwestycji lub koszty utworzenia nowych miejsc pracy w związku z nową inwestycją. Koszty nowej inwestycji obejmują wydatki na grunty, budynki i budowle oraz maszyny i urządzenia - jak również przy zachowaniu szczególnych warunków - koszty inwestycji w aktywa niematerialne i prawne. Koszty utworzenia nowych miejsc pracy są liczone jako dwuletnie koszty pracy nowo zatrudnionych pracowników i obejmują płace brutto powiększone o obowiązkowe koszty zapłacowe².

Z kolei aspekt regionalności pomocy przejawia się w pojęciu „intensywności pomocy” - tzn. procentowo wyrażonej relacji dostępnej dla inwestora wielkości pomocy w stosunku do poniesionych przez niego wydatków kwalifikujących się do objęcia pomocą. Intensywność pomocy dla poszczególnych regionów kraju została ustalona w mapie pomocy regionalnej i jest wyższa w regionach o niższym poziomie zamożności. W ten sposób lokowanie inwestycji w biedniejszych regionach kraju jest premiowane wyższą wielkością dostępnej pomocy.

² Więcej o kosztach nowej inwestycji w rozdziale VI.

1.3 Specjalne strefy ekonomiczne a prawo wspólnotowe

Pomoc państwa przyznawana przedsiębiorstwu stanowi ingerencję w wolną konkurencję i dlatego, z zasady, jest uznawana za niedozwoloną z punktu widzenia prawa wspólnotowego. Pomoc może być jednak uznana za dopuszczalną wtedy, gdy nie narusza zasad wspólnego rynku. Traktat o utworzeniu Wspólnoty Europejskiej („TWE”) w art. 87 określa, jakie rodzaje pomocy publicznej nie naruszają reguł wspólnego rynku i tym samym są dozwolone oraz jakie mogą zostać uznane za pomoc dozwoloną w drodze każdorazowych decyzji Komisji Europejskiej.

Z punktu widzenia prawa wspólnotowego zwolnienie z opodatkowania dochodów z działalności prowadzonej w SSE stanowi formę pomocy państwa w rozumieniu TWE. W swej pierwotnej wersji konstrukcja zwolnienia nie spełniała jednak wymogów uznania za pomoc zgodną ze wspólnym rynkiem.

W wyniku negocjacji akcesyjnych Polska uzyskała okres przejściowy na stosowanie zwolnień podatkowych przyznanych przedsiębiorcom przed 1 stycznia 2001 r. na podstawie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych. Traktat Akcesyjny ustalił, że pod warunkiem wprowadzenia określonych zmian, pomoc tego rodzaju zostanie uznana za pomoc istniejącą w dniu przystąpienia Polski do UE i będzie mogła zostać utrzymana do 2017 r.

Natomiast w zakresie pomocy przyznawanej po 31 grudnia 2000 r. Traktat wprowadził konieczność harmonizacji przepisów strefowych z obowiązującym prawem wspólnotowym. Nowy program pomocy został notyfikowany Komisji Europejskiej w tzw. procedurze przejściowej, a jego stosowanie zaakceptowane do końca 2006 r. Kolejna modyfikacja, zmieniająca zasady przyznawania pomocy oraz rozszerzająca okres obowiązywania programu pomocowego na lata 2007-2013, nastąpiła w 2007 r. przez wydanie nowych rozporządzeń strefowych.

W tym przypadku Polska skorzystała z możliwości zastosowania wyłączenia grupowego dla programów pomocy spełniających warunki określone w rozporządzeniu Komisji (WE) nr 1628/2006 w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu w odniesieniu do regionalnej pomocy inwestycyjnej³ i nie musiała notyfikować programu Komisji Europejskiej.

1.4 Najważniejsze podstawy prawne

Najważniejsze w hierarchii aktów prawnych dotyczących specjalnych stref ekonomicznych są wspomniane powyżej: Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską oraz, przejściowo, Traktat Akcesyjny w części dotyczącej pomocy państwa. Ponadto, w zakresie zasad dotyczących nowych przedsiębiorców

³ Dz. Urz. UE L 302 z 1 stycznia 2006 r., str. 29.

strefowych, zastosowanie znajdują Wytoczne Komisji Europejskiej w sprawie krajowej pomocy regionalnej (w okresie 1998-2006) oraz rozporządzenie Komisji Europejskiej (WE) nr 1628/2006 (w okresie 2007-2013).

Szczegółowe zasady tworzenia, łączenia, znoszenia i zmian obszaru specjalnych stref ekonomicznych reguluje natomiast prawo krajowe, w szczególności ustawa z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych⁴. Ustawa o SSE była poddawana licznym nowelizacjom, z których najważniejsze są te, które wprowadzono ustawą z dnia 16 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych oraz o zmianie niektórych ustaw⁵ a także ustawą z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw⁶. Ostatni z wymienionych aktów wprowadza m.in. zasady korzystania ze zwolnienia podatkowego przez przedsiębiorców, którzy otrzymali zezwolenie na prowadzenie działalności przed 1 stycznia 2001 r.

Na podstawie delegacji ustawowej zawartej w ustawie o SSE, Rada Ministrów wydała rozporządzenia ustanawiające poszczególne specjalne strefy ekonomiczne. Pierwsze z serii rozporządzeń zostały wydane w okresie 1994-1997; najnowsze wersje rozporządzeń, spełniająca wymogi wspólnotowych wyłączeń grupowych dla pomocy regionalnej, pochodzą z 2006 r. Rozporządzenia strefowe regulują kwestie zarządzania i kierunków rozwoju poszczególnych stref, precyzują lokalizacje podstref i obszarów w ramach danej strefy oraz warunki udzielenia zezwolenia na prowadzenie działalności w strefie a także granice i sposób korzystania ze zwolnienia.

Na gruncie prawa podatkowego kwestie związane ze zwolnieniem strefowym reguluje ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych⁷ (dalej „ustawa CIT”), w szczególności zaś art. 17 ust. 1 pkt 34, zgodnie z którym wolne od podatku są dochody uzyskane z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia. Do istotnych postanowień ustawy o CIT należy również art. 15 ust. 2 regulujący kwestię przyporządkowania kosztów wspólnych do przychodu zwolnionego albo opodatkowanego (w przypadku prowadzenia przez przedsiębiorcę strefowego również działalności gospodarczej nieobjętej zezwoleniem lub działalności poza obszarem SSE) oraz art. 17 ust. 6 określający podatkowe skutki utraty zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie SSE.

Szczególnym aktem prawnym dotyczącym SSE jest rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 21 marca 2006 r. w sprawie udzielania wsparcia nowej inwestycji

4 Tekst jednolity Dz. U. z 2007 r. Nr 42, poz. 274.

5 Dz. U. z 2000 r. Nr 117, poz. 1228 z późn. zm.

6 Dz. U. z 2003 r. Nr 188, poz. 1840 z późn. zm.

7 Tekst jednolity Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 z późn. zm.

z Funduszu Strefowego⁸. Rozporządzenie to określa zasady przyznawania dofinansowania na nowe inwestycje ze środków funduszu utworzonego w Banku Gospodarstwa Krajowego z kwot podatków dochodowych wpłacanych przez „starych” przedsiębiorców strefowych po przekroczeniu dopuszczalnych Traktatem Akcesyjnym pułapów zwolnienia.

Warunkiem otrzymania tej formy pomocy jest zgoda na stosowanie nowych zasad wyrażona w formie wniosku o zmianę zezwolenia.

Ponadto, na terenie poszczególnych podstref SSE miejscowe akty prawa (uchwały właściwych rad miejskich lub rad gmin) mogą przewidywać możliwość zwolnienia z podatku od nieruchomości albo ulg w tym podatku dla przedsiębiorców dokonujących nowych inwestycji lub tworzących nowe miejsca pracy. Natomiast na mocy art. 10 ustawy z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o SSE „starzy” przedsiębiorcy strefowi, którzy zdecydują się na przyjęcie nowych zasad przyznawania zwolnienia (w drodze zmiany zezwolenia) mogą uzyskać zwolnienie z podatku od nieruchomości gruntów, budowli i budynków, zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie strefy w okresie ważności zezwolenia.

⁸ Dz. U. z 2006 r. Nr 59, poz. 409 z późn. zm.

2. Koncepcja nowej inwestycji w prawie polskim i europejskim

2.1 Efekt zachęty jako podstawowa zasada przyznawania pomocy publicznej

Jak już wspomniano, zgodnie z art. 87 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską, przyznawanie pomocy publicznej jest co do zasady zabronione. Wyjątki od tej zasady są traktowane restrykcyjnie, a przy udzielaniu pomocy obowiązuje zasada konieczności i proporcjonalności pomocy. W praktyce oznacza to, że:

*„Pomoc państwa należy wykorzystywać tylko wówczas, gdy jest ona odpowiednim narzędziem osiągnięcia ściśle określonego celu, gdy **stwarza właściwe zachęty**, jest stosowna i gdy zakłóca konkurencję w najmniejszym możliwym stopniu”⁹.*

Zgodnie z Wytycznymi Komisji Europejskiej w sprawie krajowej pomocy regionalnej na lata 2007-2013 (dalej: „Wytyczne”), podobny warunek będzie obowiązywał w okresie 2007-2013. Zgodnie z brzmieniem Wytycznych:

*„Istotne jest zagwarantowanie, aby pomoc regionalna **stanowiła zachętę do podejmowania inwestycji, które w przeciwnym razie nie zostałyby zrealizowane w regionach objętych pomocą**”¹⁰.*

Z tego względu regulacje prawne w zakresie pomocy publicznej nakładają na ubiegających się o przyznanie pomocy szereg warunków, które w założeniu mają zapobiec udzieleniu pomocy w przypadku, w którym pomoc w rzeczywistości nie jest konieczna, tzn. projekt zostałby zrealizowany niezależnie od jej uzyskania. Przykładem implementacji tego rodzaju wymogu jest zakaz rozpoczęcia prac nad projektem przed złożeniem wniosku o pomoc. Wprowadzenie tego rozwiązania wymagania ma zagwarantować, że pomoc spełnia funkcję zachęty.

⁹ Dokument konsultacyjny Komisji Europejskiej z dnia 7 czerwca 2005 r. „Plan działań w zakresie pomocy państwa”, COM(2005) 107 końcowy.

¹⁰ Wytyczne w sprawie krajowej pomocy regionalnej na lata 2007-2013 (Dz. Urz. UE.C. 54 z 4 marca 2006 r.), str. 13–44, pkt 38.

2.2 Wniosek o przyznanie pomocy

Zgodnie z Wytycznymi Komisji Europejskiej w sprawie krajowej pomocy regionalnej obowiązującymi w okresie od 1999 do końca 2006 r.¹¹:

*„(...) systemy pomocy muszą zawierać warunek, że **wniosek o przyznanie pomocy** musi zostać złożony **przed rozpoczęciem prac nad danym projektem** (...)”.*

Polskie programy pomocowe powinny spełniać wymogi przepisów unijnych – nadrzędnych w stosunku do przepisów krajowych. Z tego względu ustawy wprowadzające systemy pomocy w Polsce zawierały również ww. warunek. Takie przepisy znalazły się m.in. w nieobowiązującej już ustawie o finansowym wspieraniu inwestycji¹², będącej podstawą do udzielania pomocy z Funduszy Strukturalnych UE w okresie 2004-2006.

Zgodnie z Wytycznymi podobny warunek będzie obowiązywał w okresie 2007-2013:

*„(...) pomoc może zostać udzielona w ramach programów pomocy wyłącznie wtedy, gdy beneficjent **przed rozpoczęciem prac nad realizacją projektu** złożył **wniosek o przyznanie pomocy**, a organ odpowiedzialny za zarządzanie programem potwierdził następnie na piśmie, że projekt, z zastrzeżeniem szczegółowej weryfikacji wniosku, zasadniczo kwalifikuje się do pomocy, ponieważ spełnia kryteria określone w programie”¹³.*

Co do zasady, warunki wymienione w Wytycznych powinny zostać spełnione w przypadku przyznawania regionalnej pomocy inwestycyjnej w różnych formach, tj. zarówno w przypadku pomocy z Funduszy Strukturalnych UE, jak i pomocy w formie zwolnienia z podatku dochodowego w ramach działalności na terenie SSE.

O ile np. w przypadku wsparcia z Funduszy Strukturalnych UE zakaz rozpoczynania prac nad projektem *przed złożeniem wniosku* o dofinansowanie jest czytelny i możliwy do zastosowania w rzeczywistości, o tyle w przypadku pomocy w formie zwolnienia z podatku dochodowego w SSE budzi on duże wątpliwości praktyczne.

11 Wytyczne w sprawie krajowej pomocy regionalnej (Dz. Urz. UE.C. 74 z 10 marca 1998 r.), s. 9–18.

12 Art. 3 pkt 5 ustawy z dnia 20 marca 2002 r. o finansowym wspieraniu inwestycji (Dz. U. Nr 41, poz. 363 z późn. zm.)

13 Wytyczne w sprawie krajowej pomocy regionalnej na lata 2007-2013, str. 13–44, pkt 38.

Wątpliwości te wynikają z faktu, iż w ramach procedury uzyskiwania zezwolenia na prowadzenie działalności na terenie strefy *nie pojawia się etap „złożenia wniosku”*. Jedynie w tej specyficznej sytuacji, gdy przedsiębiorca posiada już grunt pod inwestycje, który chciałby objąć obszarem SSE, składa on wniosek do Zarządu Strefy o wystąpienie do Rady Ministrów za pośrednictwem Ministra Gospodarki, z inicjatywą rozszerzenia Strefy. Jednakże nawet w takiej sytuacji nie spełnia to oczywiście definicji „wniosku o przyznanie pomocy”.

Na etapie poprzedzającym wydanie zezwolenia na prowadzenie działalności w Strefie, zainteresowany podmiot bierze udział w procesie negocjacji z Zarządzającym SSE. Jednakże ani przeprowadzenie przetargu (inwestor planuje nabyć grunt objęty już obszarem SSE), ani rokowań (przedsiębiorca posiada już nieruchomości - objętą obszarem SSE - na której zlokalizowana będzie inwestycja) nie przewiduje składania wniosku przez inwestora. Samo wydanie zezwolenia na działalność w Strefie następuje w drodze decyzji administracyjnej, która nie jest poprzedzona złożeniem żadnego wniosku przez przedsiębiorcę.

Dodatkowo, w przypadku uzyskania zwolnienia z podatku dochodowego w ramach działalności w SSE, nie następuje wymagane przez Wytyczne „*potwierdzenie na piśmie*” przez „*organ odpowiedzialny za zarządzanie programem, że projekt, z zastrzeżeniem szczegółowej weryfikacji wniosku, zasadniczo kwalifikuje się do pomocy, ponieważ spełnia kryteria określone w programie*”.

W świetle powyższego, utrudnione jest bezpośrednie zastosowanie na gruncie pomocy publicznej - w formie strefowego zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych - warunku złożenia wniosku (o przyznanie pomocy) przed rozpoczęciem prac nad realizacją projektu.

W praktyce, inwestorzy kierując się ostrożnością nie rozpoczynają projektu przed uzyskaniem zezwolenia. Tym samym, również koszty inwestycji ponoszone są po uzyskaniu zezwolenia, co z kolei jest warunkiem kwalifikowania się takich kosztów do objęcia pomocą¹⁴.

2.3 Definicja momentu rozpoczęcia prac

Przed 1 stycznia 2007 r. pojęcie „*rozpoczęcia prac*” nie było zdefiniowane, choć przepisy dotyczące zasad udzielania pomocy publicznej wiązały z nim skutki prawne (zob. wyżej). Niezdefiniowanie pojęcia „*rozpoczęcia prac*” skutkowało brakiem spójności w podejściu organów udzielających pomocy.

¹⁴ Więcej o kosztach nowej inwestycji w rozdziale VI.

I tak na przykład, jedne organy (np. Ministerstwo Gospodarki) traktowały uzyskanie zezwolenia budowlanego przez inwestora jako rozpoczęcie prac nad danym projektem; inne natomiast (np. PARP) odrzucały wniosek o przyznanie pomocy w przypadku, gdy ubiegający się takiego zezwolenia nie przedstawił, przyznając w ten sposób pośrednio, że uzyskanie pozwolenia budowlanego nie stanowiło rozpoczęcia prac.

Wytyczne Komisji na lata 2007-2013, które weszły w życie z dniem 1 stycznia 2007 r. zdefiniowały pojęcie „rozpoczęcie prac”. Zgodnie z Wytycznymi:

„'Rozpoczęcie prac' oznacza podjęcie prac budowlanych lub pierwszego zobowiązania firmy do zamówienia urządzeń, z wyłączeniem wstępnych studiów wykonalności”¹⁵.

Podobnie Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1628/2006 (dalej: „Rozporządzenie Komisji”) określa:

„'rozpoczęcie prac' oznacza podjęcie prac budowlanych lub pierwszego prawnie wiążącego zobowiązania do zamówienia urządzeń, z wyłączeniem wstępnych studiów wykonalności”¹⁶;

Stosunkowo niedawne wprowadzenie ww. przepisów oraz brak regulacji wykonawczych do programów pomocowych na lata 2007-2013 skutkuje tym, że nie ma jeszcze przypadków zastosowania tej definicji w praktyce.

2.4 Nowa inwestycja

Jednocześnie należy mieć na uwadze, że regionalna pomoc inwestycyjna – również ta w formie zwolnień z podatku dochodowego w ramach działalności w SSE - co do zasady, może zostać przyznana na nową inwestycję.

Nowa inwestycja powinna być rozumiana zgodnie z definicją „inwestycji początkowej” zawartą w Rozporządzeniu Komisji (WE) nr 1628 / 2006 z 24 października 2006 r.¹⁷.

¹⁵ Wytyczne w sprawie krajowej pomocy regionalnej na lata 2007-2013, przypis 39.

¹⁶ Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1628/2006 z dnia 24 października 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu w odniesieniu do regionalnej pomocy inwestycyjnej (Dz. Urz. UE L 302 z 1 listopada 2006 r.), str. 29–40).

¹⁷ j.w.

Przez inwestycję początkową należy rozumieć inwestycję związaną z:

- utworzeniem nowego przedsiębiorstwa;
- rozbudową istniejącego zakładu;
- dywersyfikacją produkcji zakładu poprzez wprowadzenie nowych, dodatkowych produktów;
- zasadniczą zmianą dotyczącą procesu produkcyjnego istniejącego zakładu;
- nabyciem przedsiębiorstwa, które jest w likwidacji albo zostałoby zlikwidowane, gdyby nie zostało nabyte, przy czym przedsiębiorstwo jest nabywane przez niezależnego inwestora.

Nabycie wyłącznie udziałów/akcji przedsiębiorstwa nie stanowi inwestycji początkowej.

W tym miejscu konieczne jest zaznaczenie, że *nie jest dopuszczalna pomoc przeznaczona na „inwestycje odtworzeniowe”*. Jakkolwiek żaden przepis polskiego prawa nie definiuje tego rodzaju inwestycji, to na podstawie dotychczasowej praktyki w innych krajach Unii Europejskiej można przyjąć, iż inwestycje odtworzeniowe to:

- inwestycje polegające na przywróceniu środków trwałych do stanu używalności (bieżące remonty, naprawy), niepowodujące ich ulepszenia

lub

- inwestycje polegające na wymianie środków trwałych (które przykładowo zamortyzowały się) na środki trwałe o takich samych właściwościach. W indywidualnych przypadkach możliwe jest uznanie części wydatków związanych z wymianą środków trwałych za koszt nowej inwestycji, jeżeli nowe środki trwałe charakteryzują się lepszymi parametrami i/lub poziomem technologicznym¹⁸.

¹⁸ Odnosnie kryteriów wyróżniania nowej inwestycji patrz rozdz. VI, pkt. 6.1.

3.

„Kto z kim przestaje takim się staje” – zasady ustalania wielkości przedsiębiorcy

Obowiązująca obecnie definicja małego i średniego przedsiębiorstwa (MŚP) oparta jest na rekomendacji Komisji z 6 maja 2003 dotyczącej małych i średnich przedsiębiorców (2003/361/EC), uwzględnionej następnie w załączniku do rozporządzenia Komisji nr 364/2004 z dnia 25 lutego 2004 r. zmieniającego rozporządzenie Komisji nr 70/2001 z dnia 12 stycznia 2001 r. w sprawie zastosowania art. 87 i 88 Traktatu WE w odniesieniu do pomocy państwa dla małych i średnich przedsiębiorstw¹⁹.

Zgodnie z tym dokumentem przez przedsiębiorstwo należy rozumieć *każdy podmiot* prowadzący działalność gospodarczą *bez względu na jego formę prawną*. Dlatego jako przedsiębiorstwo należy rozumieć zarówno osobę prowadzącą działalność na własny rachunek, firmy rodzinne, jak i wielkie korporacje prowadzące regularną działalność gospodarczą na olbrzymią skalę.

3.1 Kategorie przedsiębiorstw

Wyróżniamy cztery kategorie przedsiębiorstw z uwagi na ich wielkość:

- *mikroprzedsiębiorstwa* – podmioty zatrudniające mniej niż 10 pracowników i których roczny obrót i/lub całkowity bilans roczny nie przekracza 2 mln EUR;
- *małe przedsiębiorstwa* – podmioty, w których zatrudnionych jest mniej niż 50 osób i których roczny obrót i/lub całkowity bilans roczny nie przekracza 10 mln EUR;
- *średnie przedsiębiorstwa* – podmioty, które zatrudniają mniej niż 250 osób i których roczny obrót nie przekracza 50 mln EUR lub całkowity bilans roczny nie przekracza 43 mln EUR;
- przedsiębiorstwa niespełniające powyższych kryteriów określa się mianem „*przedsiębiorstw innych niż małe lub średnie*” lub po prostu

¹⁹ Rozporządzenie Komisji (WE) nr 70/2001 z dnia 12 stycznia 2001 r. w sprawie zastosowania art. 87 i 88 Traktatu WE w odniesieniu do pomocy państwa dla małych i średnich przedsiębiorstw (Dz. Urz. UE L 10 z 13 stycznia 2001 r.).

„dużych przedsiębiorstw”. Również podmioty, których 25% lub więcej kapitału lub praw do głosowania pozostaje w rękach (pośrednio lub bezpośrednio) jednego bądź kilku organów państwowych, nie mogą zostać uznane za mikro, małe bądź średnie przedsiębiorstwo.

Wszystkie wartości podane powyżej (zarówno w odniesieniu do zatrudnienia, jak i danych finansowych) powinny odnosić się do ostatniego zatwierdzonego okresu obrachunkowego i być kalkulowane na podstawie rocznej. W przypadku nowych spółek, które nie posiadają jeszcze zatwierdzonych danych finansowych, wskazanie wielkości przedsiębiorcy odbywa się na podstawie oceny dokonanej w dobrej wierze w trakcie roku finansowego.

Warto zauważyć, iż aby przedsiębiorstwo mogło zostać zaklasyfikowane jako mikro, małe lub średnie, oba warunki (tj. w zakresie zatrudnienia i finansów) muszą zostać spełnione łącznie. Spełnienie wyłącznie jednego z warunków może spowodować zaklasyfikowanie spółki jako dużego przedsiębiorcy. Należy zwrócić uwagę, że o ile zachowanie progu zatrudnienia jest obowiązkowe, o tyle w przypadku pułapu dotyczącego rocznego obrotu lub całkowitego bilansu rocznego MŚP można wybrać jeden z nich. Przedsiębiorstwo nie musi więc spełniać obydwu warunków finansowych i może przekroczyć jeden z pułapów - nie tracąc swojego statusu.

Należy dodatkowo podkreślić, iż zarówno utrata, jak i uzyskanie statusu mikro, małego lub średniego przedsiębiorstwa wymagają sytuacji, gdy któryś z powyższych wskaźników jest przekroczony (lub w przypadku uzyskania statusu - spełniony) w ciągu dwóch kolejnych lat następujących po roku, w którym stwierdzono przekroczenie bądź spełnienie limitu.

3.2 Porównywanie przedsiębiorstw

Poniżej przedstawiono kategorie, które zostały wprowadzone w celu umożliwienia urealnienia wielkości przedsiębiorstw oraz wyrównania potencjałów, którymi one dysponują, na przykład podczas ubiegania się danej spółki o pomoc publiczną.

a) Przedsiębiorstwa związane

Przedsiębiorstwo związane to takie, które pozostaje w co najmniej jednym z poniższych związków:

- posiada większość głosów przysługujących udziałowcom lub wspólnikom w innym przedsiębiorstwie;

- ma prawo wyznaczyć lub odwołać większość członków organu administracyjnego, zarządzającego lub nadzorczego innego przedsiębiorstwa;
- ma prawo wywierać dominujący wpływ na inne przedsiębiorstwo zgodnie z umową zawartą z tym przedsiębiorstwem lub z postanowieniami w jego statucie;
- jest w stanie kontrolować samodzielnie, zgodnie z umową, większość głosów udziałowców lub członków w innym przedsiębiorstwie.

Typowym przykładem przedsiębiorstwa związanego jest spółka w pełni zależna lub też spółka w pełni dominująca.

b) Przedsiębiorstwa partnerskie

Przedsiębiorstwa partnerskie to takie, które nie spełniają kryteriów niezbędnych do uznania ich za związane, ale które samodzielnie lub wspólnie z innymi przedsiębiorstwami uznawanymi za związane, posiadają 25% lub więcej kapitału lub praw głosu w drugim przedsiębiorstwie (nie więcej jednak niż 50%).

Jeśli jednak nie więcej niż 50% kapitału lub praw głosu w przedsiębiorstwie posiadane jest przez następujące podmioty:

- publiczne korporacje inwestycyjne, spółki kapitałowe podwyższonego ryzyka, osoby fizyczne lub grupy osób prowadzące regularną działalność inwestycyjną podwyższonego ryzyka, które inwestują kapitał własny w firmy nienotowane na giełdzie, pod warunkiem, że cała kwota inwestycji tych inwestorów w to samo przedsiębiorstwo nie przekroczy 1 250 000 EUR;
- uniwersytety lub niedochodowe ośrodki badawcze;
- inwestorów instytucjonalnych, łącznie z regionalnymi funduszami rozwoju;
- samorządy lokalne z rocznym budżetem nieprzekraczającym 10 mln EUR oraz liczbą mieszkańców poniżej 5 000

to pod warunkiem, że nie mogą one zostać uznane za podmioty związane, przedsiębiorstwo takie traktowane jest jako niezależne.

c) Przedsiębiorstwa niezależne

Zgodnie z definicją załącznika do rozporządzenia, przedsiębiorstwa niezależne to takie, które nie mogą zostać sklasyfikowane jako przedsiębiorstwa związane bądź partnerskie.

3.3 Ustalenie wielkości przedsiębiorstwa

Ustalenie wielkości przedsiębiorstwa jest niezbędne m.in. w przypadku ubiegania się o pomoc publiczną, szczególnie w zakresie wskazania odpowiedniej intensywności pomocy. Poniżej zaprezentowano sposób obliczania danych przedsiębiorstwa w celu przyporządkowania go do odpowiedniej kategorii (małe, średnie, itp.):

Przykład 1:

Spółka A, będąca wnioskodawcą, zatrudnia 27 osób, osiąga obroty roczne w wysokości 8 mln EUR natomiast suma bilansu wynosi 6 mln EUR. Firma B, posiadająca 61% udziałów w Spółce A zatrudnia 25 osób, osiąga roczne obroty w wysokości 9 mln EUR a jej suma bilansu wynosi 7,3 mln EUR.

Zarówno Spółka A, jak i Spółka B traktowane osobno spełniają definicję małego przedsiębiorcy. Należy jednak zauważyć, iż w związku z posiadaniem przez Spółkę B większości udziałów w Spółce A przedsiębiorstwa należy traktować jako **przedsiębiorstwa związane**. Zgodnie ze sposobem postępowania opisanym w punkcie 3.1, aby ustalić wielkość przedsiębiorstwa A należy zsumować wskaźniki dla każdej ze Spółek.

Zatrudnienie: $100\% A + 100\% B = 27 + 25 = 52$ osób (w przeliczeniu na pełne etaty)

Obroty roczne: $100\% A + 100\% B = 8 + 9 = 17$ mln EUR

Suma bilansu: $100\% A + 100\% B = 6 + 7,3 = 13,3$ mln EUR

W związku z wartością powyższych wskaźników zarówno przedsiębiorstwo A, jak i Spółka B traktowane być powinny, pod warunkiem, że sytuacja taka utrzymuje się przez dwa kolejne lata, jako **średnie przedsiębiorstwa**.

Przykład 2:

Spółka A, która pragnie otrzymać pomoc publiczną zatrudnia 37 osób, jej obroty wynoszą 37 mln EUR, a suma bilansowa zamyka się kwotą 29 mln EUR. Spółka B, posiadająca 35% udziałów w Spółce A zatrudnia 40 osób posiada roczne obroty w wysokości 30 mln EUR a jej suma bilansowa wynosi 25 mln EUR. Spółka A natomiast posiada 45% udziałów w Spółce C zatrudniającej 75 osób, osiągającej 40 mln EUR rocznych obrotów oraz sumę bilansową w wysokości 32 mln EUR.

Wszystkie Spółki spełniają definicję średnich przedsiębiorstw, jednak ze względu na swoje powiązania powinny być traktowane jako **przedsiębiorstwa partnerskie**, dlatego sposób kalkulacji wygląda następująco:

Zatrudnienie: $100\% A + 35\% B + 45\% C = 37 + 14 + 33,75 = 84,75$ osób
(w przeliczeniu na pełne etaty)

Obroty roczne: $100\% A + 35\% B + 45\% C = 37 + 10,5 + 18 = 65,5$ mln EUR

Suma bilansu: $100\% A + 35\% B + 45\% C = 29 + 8,75 + 14,4 = 52,15$ mln EUR

W związku z wartością powyższych wskaźników przedsiębiorstwo A powinno, pod warunkiem, że sytuacja taka utrzymuje się przez dwa kolejne lata, zostać zakwalifikowane jako **przedsiębiorstwo inne, niż małe lub średnie, czyli jako „duże przedsiębiorstwo”**.

4. Co daje SSE - czy warto jeszcze inwestować?

Czy warto jeszcze inwestować w SSE? Po części odpowiedzią na to pytanie może być fakt stałego napływu zagranicznych inwestycji realizowanych na terenach polskich SSE. Stwierdzenie, iż to obecność SSE oraz wiążących się z nimi korzyści decyduje o ulokowaniu inwestycji w Polsce byłoby oczywiście dużym uproszczeniem. Śmiało jednak można zaryzykować tezę, że obok korzystnej lokalizacji geograficznej, polskiego członkostwa w Unii Europejskiej oraz wciąż stosunkowo niskich kosztów siły roboczej, możliwość skorzystania z pomocy publicznej w formie zwolnienia w podatku dochodowym w sposób istotny przyciąga zagranicznych inwestorów do Polski.

Nie bez znaczenia dla oceny zasadności rozpoczynania działalności na terenie SSE pozostają również korzyści trudno mierzalne. Wśród nich należy wymienić przede wszystkim dobrze rozwinięte zaplecze infrastrukturalne, korzystną lokalizację geograficzną, jak również bliskość dostawców i odbiorców w przypadku inwestorów działających w tej samej branży. Inwestycje, szczególnie te największe, realizowane na terenie strefy, przyciągają zazwyczaj szereg dostawców surowców, półproduktów oraz firm świadczących kompleksowe usługi, zarówno z kraju, jak i z zagranicy.

Jednak podstawową zachętą dostępną dla przedsiębiorców działających w SSE jest oczywiście zwolnienie podatkowe. Taka zachęta jest jednak atrakcyjna tylko dla przedsiębiorców uzyskujących dochód z działalności strefowej. Jednocześnie należy pamiętać, że zwolnienie z podatku dochodowego jest dodatkowo ograniczone w czasie²⁰. Naturalne wydaje się zatem pytanie: do kiedy warto jeszcze inwestować w SSE; kiedy nastąpi moment, gdy szanse na wykorzystanie zwolnienia podatkowego będą zbyt małe, by zachęcić do zlokalizowania inwestycji w SSE?

Oczywiście odpowiedzi na powyższe pytania będą różne w przypadku różnych przedsiębiorców. Zależać to będzie od charakteru inwestycji, struktury

20 Rozporządzenia strefowe przewidują w większości przypadków zakończenie działalności poszczególnych SSE na rok 2017 (za wyjątkiem katowickiej i suwalskiej specjalnej strefy ekonomicznej, dla których zakończenie działalności przewidziane jest na rok 2016 oraz krakowskiej specjalnej strefy ekonomicznej ustanowionej do 1 stycznia 2018 r.). Niezależnie od powyższego, zgodnie z Traktatem Akcesyjnym Polski, SSE mogą istnieć najpóźniej do końca 2017r. Do tego czasu pomoc publiczna udzielana w ramach działalności w SSE będzie traktowana jako „istniejąca pomoc” publiczna w rozumieniu artykułu 88 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską. Po tym okresie dochody uzyskiwane na terenach obecnych SSE nie będą już objęte zwolnieniem podatkowym.

nakładów inwestycyjnych i kosztów funkcjonowania, branży, przewidywanej zyskowności i wielu innych czynników. Wydaje się, że w ostatnim czasie można już zaobserwować pierwsze sygnały pokazujące przyszłe trendy w zmianie charakteru inwestycji lokalizowanych w SSE. W tym rozdziale postaramy się odpowiedzieć nie tylko na pytanie, jakie są warunki dla ulokowania inwestycji w SSE, ale przede wszystkim, co decyduje o opłacalności inwestycji w SSE i jakich inwestycji należy oczekiwać w nadchodzących latach.

4.1 Kto może inwestować?

Inwestorem działającym na terenie SSE może zostać każdy podmiot spełniający definicję przedsiębiorcy, a więc każdy podmiot prowadzący działalność gospodarczą bez względu na jego formę prawną. Podmiotami najczęściej uzyskującymi zezwolenia są osoby prawne z siedzibą na terytorium Polski, ale znane są również przypadki wydawania zezwoleń oddziałom podmiotów zagranicznych, spółkom osobowym, a także osobom fizycznym prowadzącym samodzielnie działalność gospodarczą.

4.1.1 Kto nie otrzyma zezwolenia?

Przepisy rozporządzeń strefowych określają katalog rodzajów działalności gospodarczej, które nie mogą zostać objęte zezwoleniem. Ujmuje je § 2 rozporządzeń strefowych poprzez bezpośrednią definicję, bądź odwołanie do przepisów odrębnych ustaw, klasyfikacji (PKWiU lub PKD), jak również prawa wspólnotowego regulującego zasady przyznawania pomocy publicznej, które wprost zabrania wspierania w ramach regionalnej pomocy publicznej określonych sektorów produkcji.

W szczególności, § 2 rozporządzeń strefowych zabrania wydawania zezwoleń na prowadzenie następujących rodzajów działalności:

- wytwarzanie materiałów wybuchowych, wyrobów tytoniowych, wyrób, rozlew i przetwarzanie spirytusu oraz napojów alkoholowych, a także przetwarzanie paliw silnikowych;
- prowadzenie ośrodków gier²¹;
- usługi instalowania, napraw, konserwacji i remontu maszyn i urządzeń wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej na terenie strefy oraz przedmiotów osobistego użytku;

21 W celu zdefiniowania ośrodków gier należy odnieść się do ustawy z dnia 29 lipca 1992 r. o grach i zakładach wzajemnych (Dz. U. z 2004 r. Nr 4, poz. 27 z późn. zm.).

- roboty budowlane określone w sekcji F Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (dalej: „PKWiU”)²²;
- usługi w zakresie handlu hurtowego i detalicznego, naprawy pojazdów samochodowych i motocykli oraz artykułów użytku osobistego i domowego, usługi hotelarskie i gastronomiczne, określone w sekcjach G i H PKWiU;
- usługi pośrednictwa finansowego oraz usługi związane z nieruchomościami, wynajmem, nauką i prowadzeniem działalności gospodarczej, określone w sekcjach J i K PKWiU, z wyjątkiem:
 - a) usług informatycznych określonych działem 72,
 - b) usług badawczo-rozwojowych w dziedzinie nauk przyrodniczych i technicznych określonych grupą 73.1,
 - c) usług rachunkowości i kontroli ksiąg określonych kategorią 74.12.1,
 - d) usług w zakresie księgowości, z wyłączeniem deklaracji podatkowych, określonych kategorią 74.12.2,
 - e) usług w zakresie badań i analiz technicznych określonych grupą 74.3,
 - f) usług centrów telefonicznych określonych klasą 74.86;
- usługi w zakresie administracji publicznej, obrony narodowej, obowiązkowych ubezpieczeń społecznych i powszechnego ubezpieczenia zdrowotnego, edukacji, ochrony zdrowia i pomocy społecznej, usługi komunalne pozostałe, społeczne i indywidualne, usługi gospodarstw domowych, usługi świadczone przez organizacje i zespoły eksterytorialne, określone w sekcjach L-Q PKWiU, z wyjątkiem usług prania i czyszczenia określonych klasą 93.01;
- działalność gospodarcza, na której prowadzenie jest wymagane posiadanie koncesji, zgodnie z art. 32 ust. 1 ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne;

²² Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 6 kwietnia 2004 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz. U. Nr 89, poz. 844 z późn. zm.).

- produkcja w sektorach rybołówstwa i akwakultury, hutnictwa żelaza i stali oraz włókien syntetycznych w rozumieniu przepisów wspólnotowych dotyczących pomocy publicznej²³;
- produkcja statków pełnomorskich o pojemności nie mniejszej niż 100 GT określonej w Polskiej Klasyfikacji Działalności²⁴ (dalej „PKD”), (podklasa 35.11.A PKD), naprawa i konserwacja statków pełnomorskich o pojemności nie mniejszej niż 100 GT (podklasa 35.11.B PKD), generalna odbudowa statków pełnomorskich o pojemności nie mniejszej niż 1.000 GT (podklasa 35.11.B PKD);
- wydobywanie węgla kamiennego (klasa 10.10 PKD) i węgla brunatnego (klasa 10.20 PKD);
- produkcja pierwotna produktów rolnych, o których mowa w załączniku I do Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską²⁵;
- wytwarzanie i obrót produktami mającymi imitować lub zastępować mleko i przetwory mleczne, o których mowa w art 3. ust. 2 rozporządzenia Komisji (EWG) nr 1898/87 z dnia 2 lipca 1987 r. w sprawie ochrony oznaczeń stosowanych w obrocie mlekiem i przetworami mlecznymi.

Powyższe przepisy formułują oczywiście ogólnie obowiązujące ograniczenia. Należy jednak pamiętać, że zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie SSE może określać dodatkowe ograniczenia. I tak np. w przypadku próby uzyskania zezwolenia na działalność w zakresie usług księgowych, zarządzający strefą będzie w większości przypadków dążył do sformułowania warunku zatrudnienia co najmniej 100 osób i utrzymania tego zatrudnienia przez okres nie krótszy niż 5 lat.

Historia tego warunku pochodzi jeszcze z roku 2005. Wprowadzano wówczas w rozporządzeniach strefowych zmiany, mające na celu umożliwienie wydawania zezwoleń na działalność w sektorze nowoczesnych usług, których przedmiotem działalności są finanse, księgowość, zarządzanie zasobami ludzkimi, administracja, badania i rozwój, technologie teleinformatyczne oraz działania związane bezpośrednio z obsługą klientów zewnętrznych (call centers). Oryginalnie planowano wprowadzić wprost w § 2 rozporządzeń strefowych warunek zatrudnienia co najmniej 100 osób i utrzymania tego zatrudnienia przez

23 Zob. Wytyczne w sprawie krajowej pomocy regionalnej na lata 2007 – 2013 (Dz. Urz. UE.C. 54 z 4 marca 2006 r.).

24 Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 20 stycznia 2004 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD) (Dz. U. Nr 33, poz.289 z późn. zm.).

25 Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2).

okres co najmniej 5 lat. Ostatecznie jednak warunek ten nie został wprowadzony do treści przepisu rozporządzenia. Pojawił się natomiast w uzasadnieniu rozporządzeń zmieniających poszczególne rozporządzenia strefowe jako warunek praktyczny, pod postacią sformułowania, iż „zarządzający ogłaszając przetarg lub rokowania na udzielenie zezwolenia na działalność w sektorze BPO w specyfikacji będzie umieszczał informację, że m.in. warunkiem udzielenia zezwolenia będzie utworzenie co najmniej 100 nowych miejsc pracy i utrzymanie ich przez okres nie krótszy niż 5 lat”.

Spośród rodzajów działalności, których nie można objąć zakresem zezwolenia na działalność w strefie, warto również zwrócić uwagę na usługi handlu hurtowego i detalicznego. Wielu przedsiębiorców, obok prowadzonej na terenie strefy działalności produkcyjnej objętej zezwoleniem, podejmuje się również handlu akcesoriami, częściami serwisowymi bądź zamiennymi do wytwarzanych przez siebie produktów lub po prostu angażuje się dodatkowo w sprzedaż produktów wytwarzanych przez inne podmioty powiązane, które stanowią asortyment danej grupy kapitałowej. Bardzo często produkty te są kupowane od podmiotów zewnętrznych i odsprzedawane bez jakiegokolwiek przerobu na terenie strefy. Taka działalność stanowi co do zasady działalność handlową, która nie może zostać objęta zakresem zezwolenia strefowego. W konsekwencji dochód uzyskany z takiej działalności podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym na zasadach ogólnych.

Należy jednak zaznaczyć, iż wyłączenie określonego rodzaju produkcji bądź usług z zakresu czynności, na które może zostać udzielone zezwolenie, nie oznacza automatycznej dyskwalifikacji podmiotu, który wśród wykonywanych rodzajów działalności posiada kategorię wymienioną w § 2 rozporządzeń strefowych. Taki podmiot nadal będzie mógł uzyskać zezwolenie na działalność w strefie, pod warunkiem, że zezwolenie będzie po prostu dotyczyło innego rodzaju działalności, który jest dopuszczalny w ramach działalności strefowej.

Równolegle prowadzona działalność strefowa i niestrefowa może znacząco komplikować rozliczenia podatkowe takiego podmiotu, wymaga ona bowiem odrębnego ustalania wyników z działalności zwolnionej i niepodlegającej zwolnieniu²⁶. Prowadzenie działalności gospodarczej poza obszarem strefy powoduje konieczność wydzielenia organizacyjnego działalności prowadzonej na terenie strefy. Wielkość zwolnienia określa się w takim wypadku w oparciu o dane jednostki organizacyjnej prowadzącej działalność wyłącznie na terenie strefy.

²⁶ Zasady ustalania odrębnych wyników z działalności strefowej i pozastrefowej zostaną szerzej omówione w rozdziale IX.

4.1.2 Dodatkowe wymogi organizacyjne oraz formalno-prawne

Kolejne, formalne wymogi, które muszą zostać spełnione, aby możliwe było podjęcie przez danego przedsiębiorcę działalności na terenie strefy, zostały określone w art. 16 ust. 3 ustawy z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych²⁷. Zgodnie z powyższym przepisem:

- na terenie danej strefy muszą istnieć warunki umożliwiające prowadzenie działalności, którą zamierza podjąć inwestor ubiegający się o zezwolenie;
- realizacja inwestycji na terenie strefy musi być uzasadniona stopniem, w jakim przyczyni się ona do osiągnięcia celów określonych w planie rozwoju danej strefy.

W praktyce zakres planowanej działalności musi być zgodny z planem rozwoju danej strefy określonym we właściwym rozporządzeniu Ministra Gospodarki. Przykładowo, plan taki może uwzględniać promocję wybranych gałęzi przemysłu, preferować duże, średnie, bądź małe inwestycje, zakładać lokowanie inwestycji nieuciążliwych dla środowiska, bądź stawiać na inwestycje kooperujących ze sobą przedsiębiorców. Stąd też niektóre strefy (lub podstrefy) charakteryzują się przewagą przedsiębiorców z danego sektora gospodarki. Należy jednocześnie zaznaczyć, iż plany rozwoju poszczególnych stref uwzględniają również ramy czasowe przewidziane na przyjmowanie nowych inwestycji.

Ponadto, zarządzający strefą musi dysponować wolnymi terenami, obiektami lub pomieszczeniami, które są potencjalnemu inwestorowi niezbędne do wykonywania zamierzonej działalności. W razie braku odpowiednich terenów, w pewnych sytuacjach istnieje również możliwość zmiany obszaru strefy²⁸.

Zdarzają się również przypadki, gdy inwestor zdoła wynegocjować zakup gruntu po określonej cenie, niższej niż rynkowa. W takich przypadkach może pojawić się dodatkowe ograniczenie do skutecznego pozyskania takiej inwestycji – po prostu zarządzający strefą będzie musiał dysponować odpowiednimi finansowymi i prawnymi możliwościami do realizacji takiego szczególnego warunku.

Tak więc horyzont czasowy na rozpoczęcie inwestycji w danej strefie może być wyznaczony nie tylko planem rozwoju strefy, ale również fizycznym brakiem terenów bądź infrastruktury niezbędnej do podjęcia nowej działalności i ograniczeniami w zakresie rozszerzania stref.

²⁷ Tekst jednolity Dz. U. z 2007 r. Nr 42, poz. 274.

²⁸ Więcej informacji na temat zmiany obszaru strefy – w rozdziale V, pkt 5.3.

4.2 Podstawowe warunki

Podstawowym i najważniejszym z warunków koniecznych do skorzystania ze zwolnienia w podatku dochodowym od osób prawnych jest *otrzymanie zezwolenia na działalność w specjalnej strefie ekonomicznej*.

Otrzymane zezwolenie precyzuje *indywidualne warunki* korzystania z pomocy publicznej przez danego przedsiębiorcę. Określa ono przede wszystkim przedmiot działalności gospodarczej prowadzonej przez dany podmiot na terenie strefy, jak również podstawowe wymagania związane z prowadzeniem działalności, obejmujące zobowiązanie przedsiębiorcy do poniesienia w wyznaczonym terminie określonego poziomu wydatków inwestycyjnych oraz zatrudnienia na określony czas ustalonej liczby pracowników.

Warunki ustalone w otrzymanym zezwoleniu są niezwykle istotne, mają bowiem wpływ praktycznie na cały okres działalności przedsiębiorcy w strefie. Co najważniejsze, zakres działalności objętej otrzymanym zezwoleniem wyznacza zamknięty katalog rodzajów działalności, z których przychody będą mogły korzystać ze zwolnienia

w podatku dochodowym. Innymi słowy, nie każdy rodzaj działalności wykonywanej przez przedsiębiorcę strefowego na terenie strefy będzie korzystał z powyższego zwolnienia. Tylko te rodzaje działalności, które zostały wprost wymienione w otrzymanym zezwoleniu uprawniają do skorzystania z pomocy publicznej w formie zwolnienia podatkowego.

Zadeklarowany poziom wydatków inwestycyjnych oraz zatrudnienia stanowi zobowiązanie przedsiębiorcy, z którego musi się on wywiązać pod rygorem utraty zezwolenia²⁹. Zakres realizacji warunków może być weryfikowany przede wszystkim przez ministra właściwego do spraw gospodarki. W praktyce, Minister Gospodarki powierzył tę kontrolę w drodze rozporządzeń podmiotom zarządzającym poszczególnymi strefami. Niezależnie od powyższego, należy zaznaczyć, że zgodnie z ustawą o Najwyższej Izbie Kontroli, może ona kontrolować w zakresie legalności i gospodarności działalność podmiotów, które korzystają z pomocy indywidualnie przyznanej przez państwo. Ponadto, na podstawie Rozporządzenia Rady (WE) nr 659/1999 ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 93 Traktatu WE, Komisja Europejska upoważniona jest do przeprowadzania kontroli u beneficjenta pomocy publicznej. Podczas takiej kontroli u beneficjenta pomocy publicznej w strefie mogą być obecne osoby upoważnione przez Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów.

Powyższa analiza pokazuje, jak istotna dla przedsiębiorcy ubiegającego się o rozpoczęcie działalności w strefie jest faza negocjacyjna, w ramach której ustalane są indywidualne warunki zezwolenia. Późniejsze rozszerzenie zakresu

²⁹ Więcej informacji o rodzajach możliwych warunków przedstawiamy w rozdziale V, pkt 5.1.

działalności objętej zezwoleniem może być trudne, gdyż wiąże się ze zmianą otrzymanego zezwolenia (pociągającą za sobą konieczność zadeklarowania dodatkowych nakładów inwestycyjnych i / lub wzrostu zatrudnienia). W świetle rysującej się ostatnio praktyki Ministerstwa Gospodarki oraz zarządzających strefami, taka operacja może wiązać się nawet z koniecznością uzyskania zupełnie nowego zezwolenia na nowy rodzaj działalności, co w praktyce może rodzić wiele trudności związanych przede wszystkim z koniecznością kontroli wysokości dostępnej i wykorzystanej wielkości pomocy publicznej.

W ostatnim czasie pojawiają się stanowiska, iż przedmiotem zezwolenia jest zawsze jedna inwestycja skonkretyzowana w toku procedury wydawania zezwolenia, zaś pomoc publiczna powinna być rozliczana odrębnie w ramach każdej z inwestycji będącej przedmiotem odrębnego zezwolenia. Zdaniem Ministerstwa Gospodarki, poprzez zezwolenia powinno ono kontrolować ilość i wielkość inwestycji obejmowanych pomocą publiczną w strefach. Zgodnie z takim poglądem, jeśli przedsiębiorca zrealizował jeden projekt inwestycyjny, który był przedmiotem zezwolenia i planuje następny, powinien wystąpić o nowe zezwolenie. Ponieważ obecnie obowiązujące prawo takiego rozumienia nie potwierdza, należy się spodziewać wprowadzenia zmian w przepisach lub treści samych zezwoleń zawężających zakres pojęciowy nowej inwestycji do inwestycji zdefiniowanej w zezwoleniu np. poprzez wprowadzenie horyzontu czasowego, w którym inwestycja powinna zostać zakończona lub ograniczenia wielkości pomocy, do jakiej uprawnia konkretne zezwolenie³⁰.

Tym niemniej, w kwestii sposobu rozliczania kwoty zwolnienia podatkowego, wydaje się, że kluczowe powinny być przepisy podatkowe. Ustawy o podatkach dochodowych wprowadzają jedynie podział na działalność opodatkowaną oraz wyodrębnioną działalność zwolnioną. Powyższe ustawy nie nakazują wydzielenia różnych rodzajów działalności zwolnionej i ich odrębnego traktowania, tym bardziej nie ma zatem obowiązku wydzielenia w ramach działalności zwolnionej dochodów z poszczególnych projektów inwestycyjnych. Wobec powyższego, jeżeli dany rodzaj działalności jest objęty zezwoleniem oraz jednocześnie ogólny maksymalny dostępny poziom pomocy publicznej nie został wykorzystany, wówczas nie powinno być formalnych przeszkód do skorzystania z pomocy publicznej w formie zwolnienia z podatku dochodowego. Innymi słowy, dla sprawdzenia, czy dany przedsiębiorca strefowy, posiadający więcej niż jedno zezwolenie na działalność w strefie, może nadal skorzystać ze zwolnienia podatkowego, należałoby określić maksymalny dostępny poziom pomocy publicznej wygenerowany przez *wszystkie* jego wydatki kwalifikujące się do objęcia pomocą oraz porównać go z wielkością pomocy już otrzymanej, w jakiegokolwiek formie. Ustalanie wielkości dochodów w podziale na poszczególne projekty inwestycyjne, o ile w ogóle możliwe, i porównywanie wynikającej z tych dochodów pomocy publicznej z limitem pomocy ustalonym

³⁰ Zmianę taką przewidywał projekt nowelizacji ustawy o SSE, nad którym prace toczyły się w V kadencji Sejmu RP.

indywidualnie dla każdego z projektów, nie jest konieczne.

Jak już wcześniej wspomniano, uzyskanie zezwolenia na działalność w specjalnej strefie ekonomicznej nie oznacza automatycznego zwolnienia osiąganych przychodów z podatku dochodowego. Konieczne jest również spełnienie szeregu *warunków uniwersalnych* tj. niepodlegających negocjacji, wynikających z przepisów strefowych. Zgodnie z ustawą o specjalnych strefach ekonomicznych, warunki udzielania pomocy przedsiębiorcom realizującym inwestycję na terenie strefy określają rozporządzenia strefowe.

W pierwszej kolejności nakazują one zachować przy udzielaniu pomocy regionalnej przedsiębiorcom strefowym warunki wynikające z rozporządzenia Komisji (WE) nr 1628/2006 z dnia 24 października 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu w odniesieniu do regionalnej pomocy inwestycyjnej³¹.

Jednocześnie przepisy strefowe wymieniają wprost warunki, jakie muszą być spełnione, aby możliwe było udzielenie pomocy regionalnej:

- 1) Pomoc regionalna w ramach SSE może być udzielona *jedynie na nową inwestycję* lub z tytułu *tworzenia nowych miejsc pracy*.

Rozporządzenia strefowe wprost zabraniają udzielania pomocy na inwestycje odtworzeniowe, definiując pojęcia nowej inwestycji oraz nowych miejsc pracy³².

- 2) W przypadku chęci otrzymania pomocy z tytułu nowej inwestycji, warunkiem jej udzielenia jest udział środków własnych przedsiębiorcy w wysokości *co najmniej 25% całkowitych kosztów inwestycji*.

Środki własne są rozumiane jako te, które nie zostały uzyskane w ramach pomocy udzielonej danemu przedsiębiorcy.

- 3) Dodatkowo, dla otrzymania pomocy z tytułu nowej inwestycji, przedsiębiorca powinien spełnić szereg wymogów dotyczących ponoszonych przez niego wydatków inwestycyjnych³³.

Do najważniejszych wymogów związanych z realizowaną inwestycją należą:

- poniesienie wydatków kwalifikowanych w minimalnej wartości 100.000 EUR według kursu ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski z dnia udzielenia zezwolenia;

31 Dz. Urz. UE L 302 z 1 listopada 2006 r.

32 Szerzej na ten temat w rozdziale II.

33 Temat ten zostanie szerzej omówiony w rozdziale VI.

- zapewnienie, że *kupowane środki trwałe są nowe* (wymóg ten jednakże nie dotyczy małych i średnich przedsiębiorców);
- *nieprzeniesienie własności składników majątku*, z którymi były związane wydatki inwestycyjne – przez okres 5 lat od dnia wprowadzenia do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym (w przypadku małych i średnich przedsiębiorców okres ten wynosi 3 lata);
- *utrzymanie działalności gospodarczej* przez okres nie krótszy niż 5 lat od momentu, gdy cała inwestycja zostanie zakończona (w przypadku małych i średnich przedsiębiorstw okres ten wynosi 3 lata);
- w przypadku dużych przedsiębiorstw uwzględnienie w wydatkach kwalifikowanych wydatków na wartości niematerialne i prawne jedynie *do wysokości 50% kosztów kwalifikowanych*;
- wykorzystanie wartości niematerialnych i prawnych przez przedsiębiorcę otrzymującego pomoc regionalną wyłącznie w przedsiębiorstwie, na rzecz którego przedsiębiorca ten otrzymuje pomoc – dodatkowo powyższe wartości niematerialne i prawne powinny: (i) być nabyte od osoby trzeciej na warunkach nieodbiegających od normalnych warunków inwestycyjnych, (ii) być ujęte w aktywach tego przedsiębiorstwa przez okres co najmniej 5 lat (w przypadku przedsiębiorcy małego lub średniego okres ten wynosi co najmniej 3 lata), (iii) podlegać amortyzacji zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości.

4) W przypadku chęci otrzymania pomocy z tytułu tworzenia nowych miejsc pracy również konieczne jest spełnienie szeregu warunków dotyczących nowo zatrudnionych pracowników. W szczególności:

- za nowo zatrudnionych pracowników uważa się pracowników zatrudnionych:
 - po dniu uzyskania zezwolenia, ale nie później niż w okresie 3 lat od zakończenia inwestycji;
 - w związku z realizacją inwestycji;

- każde nowo utworzone miejsce pracy powinno być utrzymane przez okres co najmniej 5 lat (dla małych i średnich przedsiębiorców przez okres 3 lat);
- liczba pracowników oznacza pracowników zatrudnionych:
 - w pełnym wymiarze czasu pracy w okresie roku; oraz
 - w niepełnym wymiarze czasu pracy i pracowników sezonowych – w przeliczeniu na etaty w pełnym wymiarze czasu pracy.

5) Co do zasady, przedsiębiorca powinien prowadzić działalność objętą zwolnieniem *wyłącznie na terenie strefy*.

Co prawda, możliwe jest prowadzenie przez przedsiębiorcę strefowego działalności objętej zezwoleniem również poza terenem strefy, ale w takim przypadku działalność prowadzona na terenie strefy musi być wyodrębniona organizacyjnie. Co więcej, w takim przypadku, wielkość zwolnienia określa się jedynie w oparciu o dane jednostki prowadzącej działalność wyłącznie na terenie strefy.

Dodatkowo na przedsiębiorcę strefowego nałożone zostały pewne obowiązki administracyjne, związane między innymi z:

- monitorowaniem wysokości przyznanej pomocy publicznej – jak już wspomniano, bieżące monitorowanie przysługującej oraz wykorzystanej pomocy publicznej jest kluczowe dla określenia, czy zwolnienie podatkowe jest nadal dostępne dla danego przedsiębiorcy strefowego;
- przestrzeganiem regulaminu SSE oraz przepisów prawa regulujących SSE;
- regulamin strefy określa sposób wykonywania zarządu strefą przez zarządzającego, w szczególności stosunek między zarządzającym a przedsiębiorcami prowadzącymi działalność gospodarczą na terenie strefy; jest on wydawany przez zarządzającego strefą przy zatwierdzeniu przez ministra właściwego do spraw gospodarki oraz wręczany przedsiębiorcom strefowym i podawany do wiadomości publicznej;
- składaniem dodatkowych formularzy w ramach rocznego rozliczenia podatkowego - wymóg ten dotyczy przedsiębiorców działających na podstawie zezwolenia wydanego przed dniem 1 stycznia 2001 r., których podatek dochodowy przekazywany jest do tzw. Funduszu Strefowego.

Chcąc podkreślić znaczenie przedstawionych powyżej wymogów należy zaznaczyć, iż w przypadku rażącego uchybienia warunkom określonym w zezwoleniu lub nie usunięcia w wyznaczonym terminie uchybień stwierdzonych podczas kontroli działalności gospodarczej podmiotu strefowego, istnieje ryzyko cofnięcia otrzymanego zezwolenia. W takim przypadku konieczny jest zwrot uzyskanej pomocy publicznej za cały okres korzystania z pomocy publicznej, wraz z odsetkami.

4.3 Od czego uzależnione jest zwolnienie z podatku dochodowego

Kwota zwolnienia z podatku dochodowego na terenie strefy jest uzależniona od limitu maksymalnej wielkości pomocy publicznej dostępnej dla danego przedsiębiorcy oraz wielkości pomocy, jaka została przez niego dotychczas wykorzystana.

Na maksymalną wielkość pomocy publicznej, dostępnej dla danego przedsiębiorcy, wpływa szereg czynników. W pierwszej kolejności zależy ona od intensywności regionalnej pomocy publicznej przewidzianej dla obszaru, na którym realizowana jest inwestycja³⁴ oraz wysokości poniesionych przez przedsiębiorcę kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą publiczną³⁵.

Tak określona maksymalna wartość pomocy publicznej musi zostać następnie pomniejszona o wartość pomocy publicznej dotychczas wykorzystanej. Wynika to z faktu, iż dopuszczalne jest jednoczesne otrzymanie w ramach jednej inwestycji pomocy publicznej z różnych tytułów oraz w różnych formach (np. w formie dotacji, zwolnienia z podatku od nieruchomości, zwolnienia z opłat za zarządzanie SSE, zwolnienia z opłat „odrodleniowych”, czy też możliwości zakupu gruntu pod inwestycję po cenie niższej niż rynkowa). W takiej sytuacji, całkowita wysokość otrzymanej pomocy publicznej nie może przekroczyć maksymalnego limitu pomocy dostępnej dla danego przedsiębiorcy³⁶.

Należy jednocześnie zaznaczyć, że przy obliczeniu nominalnej kwoty zwolnienia podatkowego uwzględnia się tzw. mechanizmy dyskontowania, umożliwiające sprowadzenie do jednego momentu w czasie (tj. na dzień otrzymania zezwolenia) wartości ponoszonych kosztów inwestycyjnych oraz wielkości otrzymywanej pomocy publicznej. Powyższe mechanizmy zostały wprowadzone w celu zapewnienia porównywalności kwot wyrażanych w pieniądzu, którego wartość jest zmienna w czasie³⁷.

34 Szerzej na ten temat w rozdziale IV, pkt 4.4.

35 Szerzej na ten temat w rozdziale VI.

36 Szerzej na ten temat w rozdziałach X i XII.

37 Szerzej na ten temat w rozdziałach X i XI.

4.4 Mapa pomocy regionalnej

Wraz z dniem 1 stycznia 2007 r. zmieniła się polska mapa pomocy regionalnej – graficzne przedstawienie maksymalnej wysokości pomocy publicznej, jaką przedsiębiorcy mogą otrzymać w poszczególnych obszarach kraju. Dotychczasowe podejście – wyodrębnienie z terytorium kraju poszczególnych powiatów, w których obniżono intensywność pomocy publicznej, zastąpiono podejściem regionalnym.

Zgodnie z rozporządzeniem Rady Ministrów z 13 października 2006 r. w sprawie ustalenia mapy pomocy regionalnej (Dz. U. Nr 190, poz. 1402) maksymalna intensywność regionalnej pomocy inwestycyjnej liczona jako procent kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą wynosi:

- 50% na obszarach należących do województw: lubelskiego, podkarpackiego, warmińsko-mazurskiego, podlaskiego, świętokrzyskiego, opolskiego, małopolskiego, lubuskiego, łódzkiego, kujawsko-pomorskiego;
- 40% na obszarach należących do województw: pomorskiego, zachodniopomorskiego, dolnośląskiego, wielkopolskiego, śląskiego, a w okresie od dnia 1 stycznia 2007 r. do dnia 31 grudnia 2010 r. na obszarze należącym do województwa mazowieckiego, z wyłączeniem miasta stołecznego Warszawy;
- 30% na obszarze należącym do miasta stołecznego Warszawy oraz w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2013 r. – na obszarze należącym do województwa mazowieckiego.

Dodatkowo, jeśli inwestycja realizowana jest przez małego przedsiębiorcę, maksymalną intensywność pomocy podwyższa się o 20 punktów procentowych w stosunku do intensywności wskazanej powyżej, natomiast w przypadku średnich przedsiębiorców premia ta wynosi 10 punktów procentowych. Należy pamiętać, iż w przypadku małych i średnich przedsiębiorców działających w sektorze transportu powyższa premia nie obowiązuje.

Osobną regulację przygotowano dla przedsiębiorców realizujących inwestycję o wartości powyżej 50 mln EUR. Aby obliczyć, jaką pomoc może uzyskać dane przedsięwzięcie należy skorzystać ze wzoru:

$$I = R \times (50 \text{ mln EUR} + 0,5 \times B + 0,34 \times C),$$

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

I – maksymalną wartość pomocy dla dużego projektu inwestycyjnego,

R – intensywność pomocy, w zależności od obszaru, na którym ma być zlokalizowana inwestycja,

B – wielkość kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą powyżej równowartości 50.000.000 EUR, ale nie przekraczającą równowartości 100.000.000 EUR,

C – wielkość kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą przekraczającą równowartość 100.000.000 EUR.

Przykład 1:

Spółka X pragnie zrealizować na terenie województwa wielkopolskiego inwestycję o wartości kosztów kwalifikowanych 125 mln EUR. Na jaką maksymalną wysokość pomocy może liczyć przedsiębiorstwo?

Aby obliczyć wysokość dostępnej pomocy należy skorzystać z powyższego wzoru:

$$I = 40\% \times (50 \text{ mln EUR} + 0,5 \times 50 \text{ mln EUR} + 0,34 \times 25 \text{ mln EUR})$$

$$I = 40\% \times (50 \text{ mln EUR} + 25 \text{ mln EUR} + 8,5 \text{ mln EUR})$$

$$I = 40\% \times 83,5 \text{ mln EUR}$$

$$I = 33,4 \text{ mln EUR}$$

W związku z zastosowaniem wzoru wartość ewentualnej pomocy może wynieść 33,4 mln EUR, podczas gdy w przypadku zastosowania „normalnej” intensywności powinno to być 50 mln EUR (40% x 125 mln EUR).

Jak widać z powyższych przykładowych obliczeń, duże projekty inwestycyjne (tj. przewyższające 50 mln EUR) mogą liczyć na mniejsze wsparcie w formie pomocy publicznej. Dlatego, aby zapobiec sztuczному dzieleniu dużych projektów inwestycyjnych na podprojekty (w celu ominięcia wytycznych unijnych) w przepisach wspólnotowych wprowadzono dodatkowe kryteria, na podstawie

których sztucznie wyodrębnione podprojekty mogą zostać uznane za jeden projekt inwestycyjny. W świetle powyższych kryteriów duży projekt inwestycyjny należy uznać za jednostkowy projekt inwestycyjny, jeśli inwestycja początkowa podjęta przez jedną lub kilka firm, na przestrzeni trzech lat, składa się ze środków trwałych połączonych w sposób ekonomicznie niepodzielny.

Dla doprecyzowania pojęcia „połączenia w sposób ekonomicznie niepodzielny” ustalono, że przy ocenie czy dana inwestycja początkowa jest ekonomicznie niepodzielna brane będą pod uwagę powiązania techniczne, funkcjonalne i strategiczne, jak również bezpośrednia bliskość geograficzna. Co więcej, przy ocenie ekonomicznej niepodzielności nie będą uwzględniane prawa własności. W praktyce oznacza to, że za jednostkowy projekt inwestycyjny będą mogły być uznane również projekty realizowane przez kilka przedsiębiorstw dzielących się kosztami inwestycji, a nawet projekty, w których kilka przedsiębiorstw poniesie koszty odrębnych inwestycji, ale w ramach tego samego projektu inwestycyjnego³⁸.

4.5 Jaka będzie najbliższa przyszłość SSE?

W świetle ograniczonego horyzontu czasowego istnienia SSE coraz ważniejsze wydają się pytania: do kiedy warto jeszcze inwestować w SSE? Kiedy inwestowanie w SSE przestanie być opłacalne? I wreszcie: komu jeszcze opłaca się inwestować, a kto powinien koncentrować się już na innych formach pomocy publicznej?

Choć znalezienie odpowiedzi na powyższe pytania wydaje się dzisiaj trudne, w najbliższej przyszłości wiele z tych kwestii zostanie wyjaśniona.

Już teraz można zaryzykować stwierdzenie, że powoli kończy się era dużych, kapitałochłonnych inwestycji, które zwracają się w wieloletniej perspektywie. W przypadku takiej inwestycji szansa pełnego wykorzystania zwolnienia podatkowego w okresie istnienia SSE jest po prostu coraz mniejsza.

Stąd też coraz częściej pojawiają się oczekiwania inwestorów dotyczące zmniejszenia kosztów inwestycji (zakup gruntu po cenie niższej niż rynkowa) lub innych form pomocy (dotacje, zwolnienia z innych opłat).

Zauważalny jest również coraz bardziej wyraźny trend lokowania w strefach działalności związanej z zatrudnieniem, czego konsekwencją jest korzystanie z pomocy publicznej (zwolnienia podatkowego) z tytułu tworzenia nowych miejsc pracy. Z reguły są to projekty, dla których faza inwestycji jest stosunkowo

³⁸ Wytyczne w sprawie krajowej pomocy regionalnej na lata 2007 – 2013 (Dz. Urz. UE.C. 54 z 4 marca 2006 r.).

krótka. Zatem w przypadku takich inwestycji okres od rozpoczęcia inwestycji do rozpoczęcia korzystania ze zwolnienia podatkowego jest znacznie krótszy. Stąd też należy oczekiwać, że inwestorzy z branż wiążących się z zatrudnieniem (np. centra usług) nieco dłużej będą zainteresowani lokowaniem inwestycji w SSE.

5. Pierwsze kroki w SSE

5.1 Warunki zezwolenia - uwagi ogólne

W celu korzystania z pomocy publicznej w formie zwolnienia podatkowego związanego z działalnością w specjalnej strefie ekonomicznej, przedsiębiorca musi uzyskać zezwolenie na prowadzenie działalności na terenie strefy. W zezwoleniu tym określa się przedmiot działalności przedsiębiorcy, jak również warunki, które przedsiębiorca zobowiązuje się spełnić.

Wskazany w zezwoleniu zakres działalności strefowej przedsiębiorcy ma istotne znaczenie, ponieważ wyznacza przedmiotowy zakres zwolnienia podatkowego. Zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych są bowiem tylko te dochody, które przedsiębiorca uzyskał z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie strefy na podstawie zezwolenia³⁹. Oznacza to, że w przypadku uzyskania dochodów z działalności prowadzonej na terenie strefy, jednak wykraczającej poza zakres wskazany w zezwoleniu, przedsiębiorca nie może potraktować tych dochodów jako zwolnionych z podatku.

Określone w zezwoleniu warunki stanowią swoiste zobowiązanie przedsiębiorcy, które uzasadnia udzielenie mu zezwolenia na działalność w strefie. Chcąc korzystać z zezwolenia, przedsiębiorca zobowiązuje się do dotrzymania warunków wynegocjowanych i zawartych w zezwoleniu. Dochowanie warunków jest materialną przesłanką korzystania ze zwolnienia podatkowego.

Podstawowymi warunkami prowadzenia działalności w strefie, określanymi w zezwoleniu są⁴⁰:

- zatrudnienie przez przedsiębiorcę przy prowadzeniu działalności gospodarczej na terenie strefy przez określony czas określonej liczby pracowników;

oraz

- dokonanie przez przedsiębiorcę inwestycji na terenie strefy o wartości przewyższającej określoną kwotę.

³⁹ Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

⁴⁰ Zgodnie z art. 16 ust. 2 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych.

Dodatkowym warunkiem może być zobowiązanie się przedsiębiorcy do wystawienia w określonym terminie pierwszej faktury dotyczącej sprzedaży wyrobów wytworzonych na terenie strefy lub usług wykonanych na jej terenie (określonych w zakresie działalności strefowej).

5.1.1 Warunki dotyczące zatrudnienia

W praktyce powszechnie uznaje się, że określone w zezwoleniu zobowiązanie się przedsiębiorcy do zatrudnienia określonej liczby pracowników dotyczy pracowników nowych, których przedsiębiorca zatrudni w związku z realizacją nowego przedsięwzięcia na terenie strefy już po otrzymaniu zezwolenia. W przypadku już działających zakładów, może to oznaczać konieczność znacznego zwiększenia zatrudnienia.

Zobowiązanie do zatrudnienia nowych pracowników „przez określony czas” oznacza w istocie, że przedsiębiorca utrzyma określony, podwyższony poziom zatrudnienia we wskazanych w zezwoleniu terminach. Przykładowo, w związku z wynegocjowanymi warunkami przedsiębiorca może zobowiązać się do: zatrudnienia 50 nowych pracowników do końca 2008 r. i utrzymania tego stanu do końca 2009 r., oraz zatrudnienia, narastająco, 100 nowych pracowników do końca 2009 r. i utrzymania tego stanu do końca 2012 r.

Należy jednocześnie zauważyć, że przez nowych pracowników rozumie się w praktyce zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty. Przedsiębiorca może więc dowolnie kształtować rozkład zatrudnienia. Istotne jest, aby ogólny poziom odpowiadał wartościom wskazanym w warunkach zezwolenia.

Przepisy nie nakładają także obowiązku utrzymania stosunku pracy z konkretnymi zatrudnionymi w terminach określonych w warunkach zezwolenia. Nie ma zatem przeciwwskazań, aby przedsiębiorca wymieniał skład personelu, zachowując oczywiście całkowity poziom zatrudnienia wskazany w warunkach zezwolenia.

W przypadku przedsiębiorców podejmujących działalność gospodarczą i nie zatrudniających żadnych pracowników na dzień uzyskania zezwolenia, weryfikacja spełnienia warunku zezwolenia nie powinna nastroczać istotnych trudności. Problemy pojawiają się w sytuacji inwestorów posiadających, w chwili otrzymania zezwolenia, przedsiębiorstwa już funkcjonujące⁴¹.

41 Szerzej na ten temat w rozdziale VI przy okazji omawiania zasad korzystania z pomocy publicznej w oparciu o nowe miejsca pracy.

5.1.2 Warunki dotyczące nakładów inwestycyjnych

Warunek dotyczący dokonania na terenie strefy inwestycji o wartości przewyższającej określoną kwotę wyznacza wartość wydatków inwestycyjnych, jakie przedsiębiorca zobowiązuje się ponieść w związku z realizacją przedsięwzięcia na terenie strefy. Podobnie jak w przypadku wymogów związanych z zatrudnieniem, w praktyce zezwolenie strefowe precyzuje minimalną wartość wydatków, jak również termin, w którym przedsiębiorca powinien je ponieść. Dla przykładu, przedsiębiorca może zobowiązać się do poniesienia nakładów inwestycyjnych w wysokości 25.000.000 PLN do końca 2009 r. a do końca 2010 r. narastająco, 50.000.000 PLN.

Wydatki inwestycyjne z reguły są określone w złotych polskich. Zdarzały się jednak przypadki określenia wydatków inwestycyjnych w walutach obcych (np. w EUR). Ponadto w niektórych zezwoleniach można również spotkać zapis określający stały kurs przeliczania wydatków inwestycyjnych ponoszonych w walutach obcych na złote polskie, co w praktyce również daje inwestorowi gwarancję stałego poziomu wydatków inwestycyjnych określonych w walucie obcej.

Należy podkreślić, że przedsiębiorca nie może zaliczyć wszystkich wydatków poniesionych w związku z realizowaną w strefie inwestycją do wydatków inwestycyjnych. Na wartość inwestycji, której przedsiębiorca zobowiązany jest dokonać, składają się mianowicie tylko tzw. koszty kwalifikujące się do objęcia pomocą, o których mowa w § 6 rozporządzeń strefowych. O zasadach uznawania wydatków za koszty kwalifikujące piszemy szczegółowo w rozdziale 6.

5.1.3 Warunek dotyczący wystawienia pierwszej faktury

W zezwoleniach dodatkowo określa się warunek dotyczący momentu rozpoczęcia działalności w SSE, definiowany poprzez moment wystawienia pierwszej faktury za produkt wytworzony lub usługę wykonaną na terenie strefy.

Historia tego zapisu wywodzi się jeszcze z przepisów strefowych obowiązujących do końca 2000 roku. Wówczas to zwolnienie przysługiwało w praktyce w okresie 10 lat⁴² od momentu rozpoczęcia działalności na terenie strefy (rozumianego jako wystawienie pierwszej faktury za wyrób wytworzony lub usługę wykonaną na terenie SSE). Jednocześnie za wyrób wytworzony na terenie strefy uznawano wyrób uzyskany w wyniku wytworzenia, przetworzenia lub obróbki na terenie strefy, jeżeli wartość użytych do jego wytworzenia materiałów wytworzonych poza strefą oraz usług wykonywanych poza jej terenem, pomniejszona o podatek od towarów i usług, nie przekraczała określonej części ceny uzyskanej ze sprzedaży wyrobu pomniejszonej o podatek od towarów i usług.

42 Okres zwolnienia był określony jako połowa okresu, na który została powołana SSE, przy czym większość stref zostało powołanych na okres 20 lat.

W związku z takim brzmieniem przepisów, wiele podmiotów usiłowało odwlec w czasie moment wystawienia pierwszej faktury za wyrób wytworzony na terenie strefy. Chodziło oczywiście o to, aby wstrzymać bieg okresu zwolnienia w początkowym okresie po zakończeniu inwestycji, kiedy w większości przypadków nie uzyskiwano jeszcze dochodów. Dla zapobiegania takim działaniom do treści zezwoleń wprowadzano zapisy określające najpóźniejszy moment rozpoczęcia działalności.

W świetle obecnych przepisów, nie ma już powyższego uzasadnienia dla umieszczania takiego zastrzeżenia w treści zezwoleń. Ma ono jednak jeszcze jedno praktyczne znaczenie. Działalność w SSE wiąże się z ponoszeniem dodatkowych opłat na rzecz zarządzającego strefą. Opłaty te są różnie określane w zależności od strefy, parametrów inwestycji, czy też w zależności od skuteczności inwestora w negocjacjach. Tym niemniej, zazwyczaj opłaty te są naliczane w okresie po rozpoczęciu działalności w SSE (a nie po uzyskaniu zezwolenia). Taka zasada naliczania opłat administracyjnych nadal uzasadnia określanie warunku odnośnie momentu rozpoczęcia działalności w SSE.

5.1.4 Wysokość opłat administracyjnych w SSE

Przy okazji negocjacji treści zezwolenia warto również zwrócić uwagę na wysokość opłaty administracyjnej. Teoretycznie opłaty te wynikają z ogólnych warunków określonych dla każdej z SSE przez danego zarządzającego strefą. W praktyce jednak istnieją możliwości negocjowania wysokości tych opłat oraz zwolnień z obowiązku ich ponoszenia.

Łączna wysokość opłat administracyjnych ponoszonych przez inwestora zależy od następujących czynników:

- momentu rozpoczęcia działalności, rozumianego jako moment wystawienia pierwszej faktury za wyrób wytworzony lub usługę wykonaną na terenie SSE (szerzej o tym w poprzednim punkcie);
- momentu upływu okresu, na jaki strefa została ustanowiona (na to z reguły inwestor nie ma większego wpływu);
- wysokości opłaty określonej w umowie z inwestorem;
- okresu, na jaki została ustalona opłata;
- zasad waloryzacji opłaty administracyjnej (te z reguły wynikają z regulaminu strefy i raczej nie są negocjowane).

Przy negocjowaniu wysokości opłaty administracyjnej warto również zwrócić uwagę na okres, na jaki opłata została ustalona. Zdarzały się bowiem przypadki, gdy proponowano inwestorom kwotę opłaty administracyjnej na pierwszy rzut oka atrakcyjną, lecz określoną np. na poprzedni rok. W praktyce takie określenie opłaty administracyjnej powodowało, że w momencie gdy inwestor zaczynał ponoszenie opłaty, opłata ta była już podwyższona o dwie-trzy coroczne waloryzacje. Zdarza się również, że zarządzający strefą żądają jednorazowych dodatkowych opłat np. za objęcie strefą nowego obszaru.

5.1.5 Warunek poniesienia nakładów inwestycyjnych – ograniczenie limitu pomocy?

Na podstawie obowiązujących przepisów⁴³, wartość pomocy publicznej w formie zwolnienia z podatku obliczana jest jako iloczyn intensywności właściwej dla danego obszaru i kosztów inwestycji kwalifikujących się do objęcia pomocą, lub też jako iloczyn intensywności i dwuletnich kosztów pracy nowo zatrudnionych pracowników. W praktyce nakłady inwestycyjne w większości przypadków znacznie przewyższają koszty zatrudnienia pracowników, w związku z czym przedsiębiorcy z reguły wybierają wydatki inwestycyjne jako podstawę wyliczenia przysługującej im pomocy⁴⁴.

Należy tutaj zauważyć, że wypełnienie warunków określonych w zezwoleniu, a w szczególności poniesienie wydatków inwestycyjnych określonej wartości, stanowi jedynie przesłankę umożliwiającą skorzystanie z pomocy, nie wyznacza zaś wartości pomocy przysługującej danemu przedsiębiorcy. Limit tej pomocy budowany jest bowiem przez wszystkie poniesione przez przedsiębiorcę wydatki kwalifikujące się do objęcia pomocą, także te przewyższające wartości określone w warunkach zezwolenia. W tym kontekście zwracamy jednak uwagę na rysującą się w praktyce tendencję zmierzającą do faktycznego ograniczenia wydatków inwestycyjnych budujących tzw. kredyt podatkowy.

Nowa tendencja znajduje wyraz w niepublikowanych wytycznych skierowanych przez Ministra Gospodarki do zarządzających specjalnymi strefami ekonomicznymi oraz w projekcie nowelizacji ustawy o SSE. Wytyczne te przewidują ograniczenie wielkości wydatków kwalifikujących się do objęcia pomocą, które budują limit zwolnienia podatkowego, do wartości przewidzianych w przedstawianych przez przedsiębiorców biznesplanach. Dodatkowo, przedsiębiorcy mieliby wiążąco określać terminy realizacji inwestycji. Wydatki ponoszone po upływie tych terminów nie byłyby uznawane za wydatki kwalifikujące się do objęcia pomocą, nawet jeśli mieściłyby się w limitach przewidzianych w biznesplanach.

43 Zgodnie z §3 ust.1 rozporządzeń strefowych.

44 O możliwej zmianie tego trendu piszemy w rozdziale IV, pkt 4.5.

Choć wskazane wyżej ograniczenia nie znajdują odzwierciedlenia w istniejących przepisach, w praktyce ich zastosowanie byłoby potencjalnie możliwe poprzez definicję tzw. „nowej inwestycji”. Przykładowo, ubiegając się o pomoc na nową inwestycję przedsiębiorca musiałby określić wartość i termin jej realizacji. Wydatki wykraczające poza określoną wartość lub poniesione po wyznaczonym terminie nie byłyby uznawane za nakłady na „nową inwestycję”, a więc nie miałyby znaczenia dla celów obliczenia potencjalnego zwolnienia podatkowego.

Nie można wykluczyć, że wskazana wyżej tendencja znajdzie w przyszłości przełożenie na warunki określane w zezwoleniach strefowych. Zezwolenia mogłyby w takim wypadku przewidywać ograniczenie wydatków poniesionych na nową inwestycję, które budują limit zwolnienia podatkowego, co do wartości i terminu poniesienia. Aby wykorzystać wydatki inwestycyjne przekraczające te limity do zwiększenia tzw. kredytu podatkowego, przedsiębiorcy musieliby występować o nowe zezwolenie na każdą „nową inwestycję”.

Taki rozwój praktyki jest prawdopodobny również z tego względu, że ułatwiłby państwu kontrolowanie wartości pomocy publicznej udzielonej przedsiębiorcom w formie zwolnień z podatku dochodowego.

5.1.6 Naruszenie warunków

Wypełnienie przez przedsiębiorcę zobowiązań określonych w warunkach zezwolenia jest materialną przesłanką uzyskania zwolnienia podatkowego. Jeśli przedsiębiorca nie wywiąże się ze swych zobowiązań, w szczególności zaś nie uzyska i/lub nie utrzyma w określonych terminach określonego poziomu zatrudnienia, lub też nie poniesie w określonych terminach nakładów inwestycyjnych w odpowiedniej wysokości, istnieje ryzyko utraty zezwolenia na działalność w strefie.

Zgodnie z przepisami ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych⁴⁵, zezwolenie strefowe może być cofnięte, lub zakres działalności określony w zezwoleniu może być ograniczony m.in. w przypadku, *gdy przedsiębiorca rażąco uchybił warunkom określonym w zezwoleniu, lub nie usunął uchybień stwierdzonych w toku kontroli przeprowadzonej przez Ministra Gospodarki w wyznaczonym terminie.*

Przepisy nie precyzują, co należy rozumieć pod pojęciem „rażącego uchybienia”. Stwierdzenie, że przedsiębiorca rażąco uchybił warunkom zezwolenia ma więc charakter uznaniowy, przy czym ocena uchybienia leży w gestii Ministra Gospodarki. Jak pokazuje praktyka, w przypadku nieznacznego odchylenia

⁴⁵ Art. 19 ust. 3 ustawy.

od wskazanych w zezwoleniu wartości, przy jednoczesnym przekonywującym wyjaśnieniu przyczyn uchybienia (jak np. nieuzyskanie koniecznych pozwoleń w wyniku opieszałości organów decyzyjnych), Minister Gospodarki może przychylić się do stwierdzenia, że naruszenie warunków nie ma charakteru rażącego uchybienia.

Obowiązujące regulacje nie określają także szczegółowej procedury postępowania w przypadku stwierdzenia w toku kontroli naruszenia warunków zezwolenia o charakterze nierażącym. W praktyce, naruszenie warunków zezwolenia opisywane jest w protokole z kontroli. Przedsiębiorca strefowy zainteresowany zabezpieczeniem swojej sytuacji sporządza odpowiedź na protokół, w której zobowiązuje się do usunięcia uchybień w proponowanym przez siebie terminie. W odpowiedzi, Minister Gospodarki wydaje pismo wzywające przedsiębiorcę do usunięcia naruszeń warunków w określonym terminie. Jak wynika wprost z przepisu, brak usunięcia naruszeń we wskazanym w wezwaniu ministra terminie może stanowić podstawę do cofnięcia zezwolenia.

Jeśli Minister Gospodarki uzna, że przedsiębiorca dopuścił się rażącego uchybienia warunków określonych w zezwoleniu, może ono zostać cofnięte. W takim przypadku przedsiębiorca traci prawo do zwolnienia podatkowego i obowiązany jest do zapłaty podatku za cały okres jego trwania⁴⁶. Odmienne skutki cofnięcia zezwolenia obowiązują przedsiębiorców, którzy uzyskali zezwolenia przed 1 stycznia 2001. Są oni zobowiązani do zapłaty podatku dochodowego za okres od powstania okoliczności będącej podstawą cofnięcia zezwolenia⁴⁷.

W ocenie autorów, cofnięcie zezwolenia stanowi jedno z najistotniejszych obszarów ryzyka związanego z działalnością w strefie. Z tego też powodu niezwykle istotnie jest realistyczne określenie parametrów planowanej inwestycji, jak również bieżące monitorowanie stanu wykonania zobowiązań określonych w warunkach zezwolenia.

5.2 Procedura uzyskania zezwolenia

Decydując się na ubieganie się o zezwolenie na działalność w specjalnej strefie ekonomicznej, przedsiębiorca musi liczyć się z koniecznością dopełnienia wymogów sformalizowanej procedury.

Jak przewiduje ustawa o specjalnych strefach ekonomicznych⁴⁸, „*ustalenie przedsiębiorców, którzy uzyskują zezwolenie, następuje w drodze przetargu lub rokowań podjętych na podstawie publicznego zaproszenia*”. Szczegółowy tryb

⁴⁶ Art. 17 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

⁴⁷ Art. 5 ust. 3 Ustawy z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw.

⁴⁸ Art. 17 ust. 1 ustawy.

przeprowadzania przetargu lub rokowań określają natomiast rozporządzenia Ministra Gospodarki i Pracy w sprawie przetargów i rokowań, właściwe dla poszczególnych stref⁴⁹.

Celem przeprowadzania przetargów i rokowań jest wyłonienie tych przedsiębiorców, których przedsięwzięcie najbardziej przyczyni się do realizacji planu rozwojowego strefy.

W praktyce, procedura udzielenia zezwolenia obejmuje następujące etapy:

- inwestor zainteresowany podjęciem działalności w strefie składa zgłoszenie do strefy;
- zarządzający strefą składa publiczne zaproszenie przedsiębiorców do przetargu lub rokowań;
- inwestor wykupuje specyfikację istotnych warunków zamówienia (SIWZ), precyzującą m.in. zakres dokumentacji, którą inwestor powinien przekazać zarządzającemu strefą;
- przedsiębiorca składa ofertę, zawierającą w szczególności: wielkość, przedmiot i charakter ekonomiczny planowanych na terenie strefy przedsięwzięć oraz warunków ich realizacji, takich jak biznesplan i studium wykonalności, jak również dokumenty określone w SIWZ, oraz wpłaca wadium;
- zarządzający strefą przeprowadza przetarg (rzadziej), lub też inwestor oraz zarządzający strefą przeprowadzają rokowania. W toku tych procedur dochodzi do ustalenia warunków prowadzenia działalności gospodarczej inwestora, w tym przedmiotu jego działalności, oraz minimalnych nakładów inwestycyjnych i minimalnej liczby nowych miejsc pracy utworzonych w wyniku przeprowadzonej inwestycji;
- zarządzający strefą przekazuje ministrowi gospodarki wyniki postępowania przetargowego lub rokowań w celu wydania przez ministra zezwolenia;
- Minister Gospodarki udziela zezwolenia, następuje podpisanie umowy ustalającej wysokość opłat administracyjnych.

49 Zob. np. Rozporządzenie Ministra Gospodarki i Pracy z dnia 15 listopada 2004 r. w sprawie przetargów i rokowań oraz kryteriów oceny zamierzeń co do przedsięwzięć gospodarczych, które mają być podjęte przez przedsiębiorców na terenie Warmińsko-Mazurskiej Specjalnej Strefy Ekonomicznej (Dz. U. Nr 254, poz. 2551).

5.3 Zmiana obszaru strefy

Przepisy strefowe przewidują możliwość rozszerzenia istniejących specjalnych stref ekonomicznych⁵⁰. Obszar strefy może zostać zmieniony przy uwzględnieniu potrzeby *tworzenia jak najlepszych warunków funkcjonowania stref* oraz przy zachowaniu łącznego obszaru wszystkich stref do 12 tys. ha.

Formalnie procedura zmiany granic istniejącej strefy inicjowana jest przez Ministra Gospodarki. Minister zwraca się z wnioskiem o rozszerzenie strefy do Rady Ministrów, która następnie podejmuje w drodze rozporządzenia decyzję o ewentualnej zmianie granic strefy.

Przepisy nie precyzują procedury ubiegania się o rozszerzenie strefy przez inwestora. W praktyce, inwestorzy zainteresowani poszerzeniem granic strefy zwracają się do zarządzającego strefą przedstawiając mu swój projekt inwestycyjny. Jednocześnie wnioskują o wystąpienie przez zarządzającego strefą z wnioskiem do Ministra Gospodarki, aby ten wystąpił z inicjatywą rozszerzenia strefy do Rady Ministrów.

Ustawa nie precyzuje także jasno kryteriów, którymi Minister Gospodarki i Rada Ministrów powinni się kierować w procesie zmian granic strefy. Decyzja o rozszerzeniu strefy pozostawiona jest uznaniu Rady Ministrów, która związana jest jedynie względami *„tworzenia jak najlepszych warunków funkcjonowania stref”*. W praktyce, przesłanką do rozszerzenia strefy są inwestycje istotne dla danego regionu i jego rozwoju.

Istnieją natomiast określone wymogi, co do statusu własnościowego obszarów obejmowanych strefą. Co do zasady, strefa może zostać ustanowiona na gruntach stanowiących własność zarządzającego strefą, Skarbu Państwa lub gminy, związku komunalnego, lub na gruntach będących w użytkowaniu wieczystym zarządzającego strefą⁵¹.

Jedynie w szczególnych przypadkach *„uzasadnionych ważnymi względami gospodarczymi”* część strefy może obejmować grunty stanowiące własność innych podmiotów, czy też grunty stanowiące własność Skarbu Państwa, których użytkownikiem jest osoba inna niż zarządzający strefą⁵². Jako że obejmowanie gruntów prywatnych obszarem strefy staje się obecnie coraz powszechniejszą praktyką, warto rozważyć, co kryje się pod pojęciem *„uzasadnionych względów gospodarczych”*.

50 Zgodnie z brzmieniem art. 5a ust. 1 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych „Rada Ministrów, mając na względzie tworzenie jak najlepszych warunków funkcjonowania stref, może, na wniosek ministra właściwego do spraw gospodarki, uzgodniony z ministrem do spraw rozwoju regionalnego, w drodze rozporządzenia, znieść strefę przed upływem okresu, na jaki została ona ustanowiona, zmienić jej obszar, lub połączyć strefy, z tym, że łączny obszar wszystkich stref nie może przekroczyć 12 tys. ha.”

51 Art. 5 ust. 1 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych.

52 Art. 5 ust. 3 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych.

W praktyce za uzasadnione względy gospodarcze uznaje się wpływ nowej inwestycji na otoczenie gospodarcze i społeczne. Jak wskazują wytyczne Ministra Gospodarki w sprawie obejmowania gruntów prywatnych obszarem specjalnych stref ekonomicznych, które najprawdopodobniej staną się obowiązujące⁵³, za ważne względy gospodarcze uznaje się przede wszystkim takie przesłanki jak: tworzenie nowych miejsc pracy lub ponoszenie nakładów inwestycyjnych, rozwój innowacyjnych wysokich technologii, czy rozwój sektora nowoczesnych usług.

Pierwsza ze wskazanych wyżej przesłanek odwołuje się do stopy bezrobocia dla danego obszaru. Odnosząc się do poszczególnych progów stóp bezrobocia, wytyczne ściśle precyzują wartość nakładów inwestycyjnych oraz, alternatywnie, liczbę nowych miejsc pracy, które uprawniać będą do włączenia prywatnych terenów do obszaru strefy. Przykładowo w powiecie, w którym stopa bezrobocia nie przekracza 10%, przedsiębiorca musiałby utworzyć co najmniej 250 nowych miejsc pracy lub ponieść nakłady o wartości co najmniej 45 mln EUR, aby jego inwestycja stanowiła względ gospodarczy uzasadniający objęcie terenów prywatnych obszarem strefy. Z drugiej strony, decydując się na inwestycję w powiecie, w którym bezrobocie przekracza 25%, wystarczyłoby już utworzenie 50 miejsc pracy lub poniesienie wydatków inwestycyjnych w wysokości 5 mln EUR.

Przedsiębiorca chcący doprowadzić do poszerzenia strefy o tereny prywatne będzie mógł także powołać się na stosowanie w swej inwestycji wysokich technologii lub rozwiązań innowacyjnych, które będą prowadziły do wzrostu konkurencyjności polskiej gospodarki. Jednak i w tym przypadku konieczne będzie spełnienie określonych warunków co do nowych miejsc pracy i nakładów inwestycyjnych.

Objęcie terenu prywatnego obszarem strefy będzie możliwe także w przypadku inwestycji w tzw. sektorze nowoczesnych usług, związanych przede wszystkim z tworzonymi w Polsce centrami serwisowymi, jak również w przypadku inwestycji związanych z usługami badawczo-rozwojowymi. W każdym przypadku dodatkową przesłanką będzie spełnienie określonych warunków co do zatrudnienia i nakładów inwestycyjnych.

Wreszcie, dopuszczalne będzie także objęcie terenem strefy obszarów prywatnych, które z pewnych względów są niezbędne do realizacji podjętych już na terenie strefy inwestycji. Chodzi tu o obszary zajęte pod budowę obiektów towarzyszących głównej inwestycji, jak np. magazynów czy parkingów. Tego rodzaju obszar strefowy będzie jednak podlegał pewnym ograniczeniom. Przykładowo, nie będzie można prowadzić na nim działalności w oparciu o nowe zezwolenie.

⁵³ Zob. ostatni rozdział niniejszej publikacji, dotyczący przewidywanych zmian w regulacjach dotyczących stref.

Z końcem roku 2007 r. określono szczególne zasady przyznawania zwolnienia z podatku dochodowego dla przedsiębiorców, których przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część objęto granicami strefy w związku z realizacją nowej inwestycji. Zwolnienie przysługuje w takim przypadku od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zostały poniesione wydatki inwestycyjne i został osiągnięty poziom zatrudnienia, określone w zezwoleniu, w okresie od dnia uzyskania zezwolenia aż do wyczerpania dopuszczalnej pomocy regionalnej.

W konsekwencji przedsiębiorca, którego przedsiębiorstwo (lub jego zorganizowana część) objęto terenem strefy, będzie mógł skorzystać ze zwolnienia dopiero po spełnieniu warunków zezwolenia. Jest zatem w innej sytuacji, niż przedsiębiorca dopiero tworzący przedsiębiorstwo w okresie obowiązywania zezwolenia (inwestycja typu green field), który ze zwolnienia może skorzystać po dokonaniu pierwszych wydatków inwestycyjnych.

W praktyce zmniejsza to znacznie efektywność pomocy publicznej dla przedsiębiorców, których istniejące zakłady obejmowane są terenem strefy, istotnie bowiem opóźnia rozpoczęcie korzystania ze zwolnienia.

6. Koszty kwalifikujące się do objęcia pomocą

6.1. Koszty kwalifikujące się do objęcia pomocą a kryterium nowej inwestycji

Aby ustalić dokładną wielkość pomocy publicznej w formie zwolnienia podatkowego należy ustalić podstawę wymiaru tej pomocy. Podstawą wymiaru pomocy w przypadku pomocy regionalnej otrzymywanej na podstawie zezwolenia na prowadzenie działalności na terenie strefy stanowią koszty nowej inwestycji⁵⁴ lub koszty pracy. Koszty te są ogólnie określane jako koszty kwalifikujące się do objęcia pomocą.

Prawidłowe ustalenie wartości kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą jest bardzo istotne. Limit pomocy publicznej wyliczany jest bowiem jako iloczyn kosztów kwalifikujących do objęcia pomocą oraz właściwej intensywności pomocy. Błędne ustalenie limitu pomocy publicznej może prowadzić wprost do powstania zaległości podatkowych. Stanie się tak, jeśli podatnik zawyży limit pomocy publicznej i wskutek tego nie odprowadzi podatku, który z uwagi na faktyczne przekroczenie limitu podlega wpłacie.

Pierwszym kryterium, które wyznacza zakres przedmiotowy kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą, jest kryterium *nowej inwestycji*. Z zasady bowiem pomoc regionalna może być przeznaczana na nowe inwestycje, zatem wszelkie koszty nie związane funkcjonalnie z nową inwestycją nie mogą być przedmiotem wsparcia.

Zgodnie z obecnym brzmieniem rozporządzeń strefowych⁵⁵ za nową inwestycją uważa się inwestycję w środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne, polegającą na:

- utworzeniu nowego lub rozbudowie istniejącego przedsiębiorstwa;
- dywersyfikacji produkcji przedsiębiorstwa przez wprowadzenie nowych dodatkowych produktów bądź na zasadniczej zmianie dotyczącej całościowego procesu produkcyjnego istniejącego przedsiębiorstwa.

⁵⁴ Zgodnie z obecnie obowiązującym rozporządzeniem Komisji (WE) nr 1628/2006 z dnia 24 października 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu w odniesieniu do regionalnej pomocy inwestycyjnej, inwestycję taką określa się jako „inwestycję początkową”.

⁵⁵ Zob. §3 ust. 4 rozporządzeń strefowych

- Za nową inwestycję uznaje się również nabycie przedsiębiorstwa, które jest w likwidacji albo zostałoby zlikwidowane, gdyby nie zostało nabyte, przy czym przedsiębiorstwo jest nabywane przez niezależnego inwestora.

Zasadniczo, pomimo zmian redakcyjnych jakich dokonano w samej definicji nowej inwestycji, jej koncepcja obowiązuje w polskich przepisach strefowych od 2001⁵⁶.

Z mocy wyraźnego przepisu przedmiotem wsparcia nie mogą być tzw. inwestycje odtworzeniowe. W przepisach strefowych ani też w przepisach wspólnotowych nie znajdziemy jednak legalnej definicji inwestycji odtworzeniowej.

Pojęcie to zostało zaczerpnięte z nieobowiązujących już wytycznych w sprawie udzielania krajowej pomocy regionalnej⁵⁷. W opinii autorów zakres przedmiotowy tego pojęcia stanowi dopełnienie zbioru nowych inwestycji. Oznacza to, że za inwestycje odtworzeniowe uważać będziemy inwestycje, które nie polegają na utworzeniu lub rozbudowie przedsiębiorstwa, nie prowadzą do dywersyfikacji lub zasadniczych zmian w produkcji i nie stanowią nabycia przedsiębiorstwa które uległoby likwidacji. Inwestycje odtworzeniowe, jak może wskazywać dosłowne brzmienie, to inwestycje odtwarzające lub utrzymujące potencjał wytwórczy przedsiębiorstwa.

W praktyce, nowe inwestycje utożsamiane są z pojęciem modernizacji wywodzącym się z ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, natomiast inwestycje odtworzeniowe z pojęciem remontu.

Takie rozumienie jest nieprawidłowe i może prowadzić do błędnego określenia zakresu kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą.

Niewątpliwie jest to, że koszty remontu nie będą kwalifikować się do objęcia pomocą z tej przyczyny, że nie zwiększają one wartości początkowej środków trwałych. Jak wynika z wyżej cytowanej definicji, jedynie inwestycje w środki trwałe i wartości niematerialne i prawne mogą być przedmiotem wsparcia w formie zwolnienia podatkowego.

Jednak nie każda modernizacja, a także nabycie lub wytworzenie środka trwałego będzie się kwalifikować do objęcia pomocą.

⁵⁶ Koncepcja nowej inwestycji została omówiona w rozdziale II.

⁵⁷ Wytyczne w sprawie krajowej pomocy regionalnej (Dz. Urz. UE.C. 74 z 10 marca 1998 r.).

Przykład 1:

Przedsiębiorca poniósł znaczne nakłady inwestycyjne w związku z modernizacją posiadanej oczyszczalni ścieków. Wymieniono lub zmodernizowano aparaturę sterującą zainstalowaną w istniejących urządzeniach, na skutek czego znacznie zwiększono wydajność oczyszczalni. Dzięki temu przy nie zmienionym przerobie zakładu ograniczono czas pracy oczyszczalni i obsługującej ją załogi.

Chociaż wyżej wskazane nakłady inwestycyjne prowadzą niewątpliwie do modernizacji środków trwałych, nie stanowią jednak nowej inwestycji w rozumieniu przepisów strefowych. Z punktu widzenia przedsiębiorstwa jako całości inwestycja nie prowadzi do zwiększenia potencjału wytwórczego i nie prowadzi do zasadniczych zmian w procesie produkcyjnym.

Oczywiście kryterium *zasadniczych zmian w procesie produkcyjnym* niesie za sobą duży obszar uznaniowości, co w praktyce może prowadzić do sporów z organami podatkowymi. Z obecnego brzmienia przepisów wynika jednak jasna intencja ustawodawcy, iż oceny takiej dokonuje się z punktu widzenia całości procesu (całości przedsiębiorstwa) a nie pojedynczego procesu produkcji.

Reasumując, niezwykle istotne jest precyzyjne określenie przedmiotu wsparcia w oparciu o kryterium nowej inwestycji. Sprowadza się to do wytyczenia granic przedsięwzięcia przedsiębiorcy, które w jego ocenie będzie się kwalifikować do objęcia pomocą. Często, dla pełniejszego wykorzystania pomocy publicznej, kluczowe staje się wyodrębnienie kilku mniejszych projektów inwestycyjnych, z których każdy spełnia definicję nowej inwestycji a część (np. inwestycje w ochronę środowiska) może się kwalifikować do objęcia pomocą z różnych źródeł.

Jasne zdefiniowanie projektu mającego być przedmiotem wsparcia umożliwia lepsze zarządzanie ryzykiem związanym z możliwością kwestionowania przez organy podatkowe kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą.

6.2 Koszty kwalifikujące się do objęcia pomocą a limit pomocy publicznej

Przedsiębiorca strefowy ma w praktyce możliwość wyboru podstawy wymiaru pomocy publicznej. Pomoc może być udzielana z tytułu (1) kosztów nowej inwestycji lub (2) nowych miejsc pracy.

6.2.1 Pomoc z tytułu kosztów nowej inwestycji

W przypadku wyboru jako tytułu wsparcia kosztów nowej inwestycji, wielkość pomocy w formie zwolnienia podatkowego wylicza się jako iloczyn maksymalnej intensywności pomocy określonej dla danego obszaru i kosztów inwestycji kwalifikujących się do objęcia pomocą.

Zgodnie z obowiązującym od 14 lutego 2007 r. brzmieniem przepisów rozporządzeń strefowych za koszty inwestycji kwalifikujące się do objęcia pomocą uznaje się koszty inwestycji, pomniejszone o naliczony podatek od towarów i usług oraz o podatek akcyzowy (jeżeli możliwość ich odliczeń wynika z odrębnych przepisów) poniesione na terenie strefy w trakcie obowiązywania zezwolenia, i będące:

- ceną nabycia gruntów lub prawa ich użytkowania wieczystego;
- ceną nabycia albo kosztem wytworzenia we własnym zakresie środków trwałych, pod warunkiem zaliczenia ich, zgodnie z odrębnymi przepisami, do składników majątku podatnika;
- kosztem rozbudowy lub modernizacji istniejących środków trwałych;
- ceną nabycia wartości niematerialnych i prawnych związanych z transferem technologii przez nabycie praw patentowych, licencji, know-how lub nieopatentowanej wiedzy technicznej.

6.2.1.1 Grunt a koszty inwestycji

Cena nabycia gruntu związanego z nową inwestycją stanowi koszt kwalifikujący się do objęcia pomocą. W obecnym stanie prawnym nie budzi również wątpliwości, że do objęcia pomocą kwalifikuje się koszt nabycia prawa do wieczystego użytkowania, przy czym w opinii autorów dla ustalenia tego kosztu stosuje się zasady przyjęte zgodnie z ustawą o rachunkowości tj. uwzględnia się wyłącznie cenę należną za nabycie prawa i nie uwzględnia się okresowych płatności z tytułu użytkowania wieczystego.

Wart uwagi jest fakt, iż zgodnie ze stanem prawnym obowiązującym do 14 lutego 2007, dotyczącym, zgodnie z przepisami przejściowymi, również przedsiębiorców, którzy uzyskali zezwolenia przed tą datą, zaliczenie kosztów związanych z nabyciem prawa wieczystego użytkowania budziło w praktyce wiele wątpliwości.

Wątpliwości wynikały z ówczesnego brzmienia §6 rozporządzeń strefowych, które nie wymieniało wprost kosztów nabycia prawa wieczystego użytkowania. Do kosztów inwestycji kwalifikowały się koszty związane z nabyciem / wytworzeniem środków trwałych zaliczanych zgodnie z odrębnymi przepisami do składników majątku podatnika. Dodatkowo koszty te musiały być zaliczone do wartości początkowej środków trwałych w myśl przepisów o podatku dochodowym. Natomiast wartości niematerialne kwalifikowały się do objęcia pomocą m.in. pod warunkiem ich amortyzowania zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym.

Ponieważ w opinii wielu organów podatkowych⁵⁸ prawo wieczystego użytkowania jest wartością niematerialną i prawną i nie podlega amortyzacji, koszt nabycia takiego prawa nie kwalifikuje się do objęcia pomocą.

Autorzy nie podzielają takiego poglądu, chociażby z uwagi na fakt, iż zgodnie z ustawą o rachunkowości prawo wieczystego użytkowania gruntów kwalifikowane jest jako środek trwały. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie rozstrzyga czy prawo wieczystego użytkowania gruntów zalicza się do środków trwałych czy też do wartości niematerialnych i prawnych.

Chociaż prawo wieczystego użytkowania nie podlega amortyzacji, to zarówno zgodnie z ustawą o rachunkowości, jak i ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych, stanowi ono składnik majątku podatnika⁵⁹.

6.2.1.2 Środki trwale a koszty inwestycji

Zgodnie z obecnie obowiązującymi przepisami przedmiotem wsparcia mogą być wyłącznie nowe środki trwałe. Wyjątek od tej zasady stanowią środki trwałe nabyte przez małych i średnich przedsiębiorców. Przedsiębiorcy ci, podobnie jak wszyscy przedsiębiorcy działający w reżimie przepisów obowiązujących przed 14 lutego 2007 r., mogą zaliczać do kosztów inwestycji koszty zakup lub wytworzenia używanych środków trwałych.

⁵⁸ Urząd Skarbowy w Piotrkowie Trybunalskim w postanowieniu z dnia 15.02.2006 r. (syg. US I/1-415/28/2005); Urząd Skarbowy w Końskich w postanowieniu z dnia 21.05.2005 r. (syg. PD 415/4/05); Izba Skarbowa w Kielcach w decyzji z dnia 07.07.2005 r. (syg. PD3-4231-42/05).

⁵⁹ Zgodnie z art. 16d ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych m.in. prawo wieczystego użytkowania podlega ujęciu w ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych.

6.2.1.3 Leasing a koszty inwestycji

Zgodnie z przepisami rozporządzeń strefowych, koszty związane z nabyciem aktywów objętych najmem albo dzierżawą, *innych niż grunty, budynki i budowle*, uwzględnia się jedynie, w przypadku, gdy najem albo dzierżawa ma postać leasingu finansowego oraz obejmuje zobowiązanie do nabycia aktywów z chwilą upływu okresu najmu albo dzierżawy.

Tak sformułowane ograniczenia obowiązują w zasadzie przedsiębiorców, którzy uzyskali zezwolenia po 13 lutego 2006. Przy czym należy się spodziewać, że wykładnia tak zredagowanych przepisów będzie budzić wiele wątpliwości. Przepis został wprost przeniesiony z rozporządzenia Komisji Europejskiej nr 1628/2006 i nie uwzględnia faktu, że w prawie polskim brak jest legalnej definicji leasingu finansowego. Umowy leasingu są umowami nazwanymi, znajdującymi swoje uregulowanie w przepisach kodeksu cywilnego odrębnie od umów najmu i dzierżawy.

Natomiast ustawa o rachunkowości i ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych w sposób autonomiczny kwalifikują umowy leasingu dla celów ustalenia podmiotu uprawnionego do dokonywania odpisów amortyzacyjnych, nie używając jednak określeń leasingu finansowego i operacyjnego. Określenia te funkcjonują jedynie w języku ekonomii, zgodnie z którym, za leasing finansowy uznaje się leasing w ramach którego gospodarczym właścicielem środków trwałych jest korzystający (a zatem nie ich właściciel w rozumieniu cywilnoprawnym) i on dokonuje odpisów amortyzacyjnych.

Różne kryteria przypisywania przedmiotu leasingu do majątku korzystającego zawarte w ustawie o rachunkowości i ustawach podatkowych mogą w praktyce prowadzić do sporów dotyczących kwalifikowania kosztów leasingu do kosztów obejmowanych pomocą. W praktyce często dochodzi do sytuacji, iż przedmiot leasingu zgodnie z ustawą o rachunkowości amortyzowany jest przez korzystającego (zatem leasing finansowy) podczas, gdy zgodnie z ustawą o podatku dochodowym odpisów dokonuje finansujący (zatem leasing operacyjny).

Autorzy opracowania skłaniają się do poglądu, iż dla ustalenia kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą rozstrzygające znaczenie mają kryteria kwalifikacji umów leasingowych zgodnie z ustawą o rachunkowości. Pojęcie leasingu finansowego i operacyjnego są pojęciami z zakresu ekonomii, dlatego o zaliczeniu przedmiotu leasingu do składników majątku korzystającego powinny decydować kryteria gospodarcze określone w ustawie o rachunkowości.

Skoro zatem ustawodawca nie odniósł się wyraźnie do przepisów ustawy o podatku dochodowym, która realizuje wyłącznie cele fiskalne, decydujące znaczenie należy przypisać w tym względzie kryteriom ustawy o rachunkowości.

Dodatkowo wątpliwości rozstrzyga brzmienie § 6 ust. 5 rozporządzeń strefowych, zgodnie z którym cenę nabycia i koszt wytworzenia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych ustala się zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości.

Przyjmując taką wykładnię należy uznać, iż przepisy obowiązujące od 14 lutego 2007 są dla przedsiębiorców korzystniejsze niż poprzedni stan prawny. Literalna wykładnia przepisów wcześniej obowiązujących prowadziła bowiem do wniosku, iż do objęcia pomocą kwalifikują się koszty leasingu finansowego zarówno w rozumieniu ustawy o rachunkowości, jak i w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym.

Zgodnie bowiem z poprzednim brzmieniem § 6 rozporządzeń strefowych do kosztów inwestycji zaliczane były koszty spłaty środków trwałych określone w umowie leasingu lub innej umowie o podobnym charakterze pod warunkiem zaliczenia ich - zgodnie z odrębnymi przepisami - do składników majątku podatnika. Jednocześnie koszty te musiały być zaliczone do wartości początkowej tych środków trwałych zgodnie z przepisami o podatku dochodowym.

W odniesieniu do najmu albo dzierżawy *gruntów, budynków i budowli* zgodnie z obowiązującymi przepisami, najem albo dzierżawa musi trwać przez okres co najmniej 5 lat od przewidywanego terminu zakończenia projektu inwestycyjnego, a w przypadku małych i średnich przedsiębiorców - przez okres co najmniej 3 lat. Z literalnego brzmienia wynika zatem, iż jedynym warunkiem zakwalifikowania kosztów najmu i dzierżawy nieruchomości jest okres trwania najmu/dzierżawy. Nie jest zatem warunkiem koniecznym prawo do dysponowania tymi nieruchomościami na podstawie umowy leasingu finansowego.

Przepisy obowiązujące do 14 lutego 2007 r. nie odnosiły się w sposób szczególny do leasingu nieruchomości. Oznacza to, iż podobnie jak w przypadku pozostałych środków trwałych musiały one być wykorzystywane na podstawie umów leasingu finansowego w rozumieniu ustawy o rachunkowości i ustaw podatkowych.

6.2.1.4 Wartości niematerialne i prawne a koszty inwestycji

Zgodnie z obecnym brzmieniem przepisów rozporządzeń strefowych koszty inwestycji zwiększa cena nabycia wartości niematerialnych i prawnych związanych z transferem technologii przez nabycie praw patentowych, licencji, know-how lub nieopatentowanej wiedzy technicznej.

Dodatkowo, zgodnie z ust. 4 § 6 rozporządzeń strefowych wartości niematerialne i prawne kwalifikujące się do objęcia pomocą powinny łącznie spełniać następujące warunki:

- będą wykorzystane przez przedsiębiorcę otrzymującego pomoc regionalną wyłącznie w przedsiębiorstwie, na rzecz którego przedsiębiorca otrzymuje pomoc, oraz będą ujęte w aktywach tego przedsiębiorstwa i pozostaną w nim przez okres co najmniej 5 lat, a w przypadku przedsiębiorcy małego lub średniego - przez okres co najmniej 3 lat;
- będą nabyte od osoby trzeciej na warunkach nieodbiegających od normalnych praktyk inwestycyjnych;
- będą podlegać amortyzacji zgodnie z przepisami ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694, z późn. zm.).

Z literalnej treści przepisów wynika, iż zakup nie wszystkich wartości niematerialnych i prawnych kwalifikuje się do objęcia pomocą. Chodzi bowiem o taki zakup, które wiążą się z transferem technologii. Wątpliwości mogą dotyczyć licencji na oprogramowanie. Z braku bliżej określonych kryteriów kwalifikacji, podatnicy muszą sami ocenić, na ile zakup licencji na oprogramowanie wiąże się z transferem technologii.

Choć w porównaniu do brzmienia obowiązującego przed 14 lutego 2007 r. redakcja § 6 ust. 4 rozporządzeń strefowych uległa gruntownej zmianie, to - paradoksalnie - modyfikacja ta nie pociąga za sobą zasadniczych zmian w sytuacji przedsiębiorcy strefowego.

Zgodnie z poprzednim brzmieniem wartości niematerialne i prawne kwalifikujące się do objęcia pomocą musiały podlegać amortyzacji zgodnie z przepisami podatkowymi. Obecnie powinny być amortyzowane zgodnie z ustawą o rachunkowości. Wprawdzie ustawa o rachunkowości zawiera katalog otwarty amortyzowanych wartości niematerialnych i prawnych, to biorąc pod uwagę zamknięty katalog wymieniony w § 6 rozporządzenia, zakres przedmiotowy wartości niematerialnych i prawnych wydaje się być zbliżony.

Ponieważ jednak zgodnie z nowym brzmieniem koszty inwestycji zwiększa się o wartość „nabytych” wartości niematerialnych i prawnych, przedmiotem wsparcia nie mogą być koszty prac rozwojowych. W poprzednim stanie prawnym przedmiotem wsparcia mogły być wytworzone we własnym zakresie wartości niematerialne i prawne.

Zarówno w poprzednim, jak i obecnym stanie prawnym koszty spłaty wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych będących przedmiotem leasingu kwalifikowały się do objęcia pomocą. Różnice są analogiczne jak te opisane w odniesieniu do środków trwałych (patrz punkt powyżej).

6.2.2 Pomoc z tytułu kosztów tworzenia nowych miejsc pracy

W przypadku wyboru kosztów nowych miejsc pracy jako podstawy zwolnienia podatkowego wielkość dopuszczalnej pomocy publicznej liczona jest jako iloczyn maksymalnej intensywności pomocy określonej dla danego obszaru i dwuletnich kosztów pracy nowo zatrudnionych pracowników, obejmujących koszty płacy brutto tych pracowników, powiększone o obowiązkowe składki na ubezpieczenia społeczne, ponoszone przez przedsiębiorcę od dnia zatrudnienia tych pracowników.

Przepisy rozporządzeń w obecnym brzmieniu wydają się dość precyzyjnie określać, w jaki sposób należy ustalać wartość kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą w związku z utworzeniem nowych miejsc pracy.

W praktyce pojawia się jednak wiele wątpliwości związanych z ustaleniem konkretnych kwot.

Podstawowa wątpliwość wiąże się z wyliczeniem owych *dwuletnich kosztów pracy nowo zatrudnionych pracowników*. Tu przychodzi z pomocą ust. 6 § 3 rozporządzeń strefowych, zgodnie z którym, *przez **nowo zatrudnionych pracowników** należy rozumieć liczbę pracowników zatrudnionych po dniu uzyskania zezwolenia, w związku z realizacją nowej inwestycji, jednak nie później niż w okresie 3 lat od zakończenia inwestycji (...)*. Sprawa wydaje się zatem dość prosta. W kalkulacji uwzględniamy dwuletnie koszty pracy każdego zatrudnionego po uzyskaniu zezwolenia, ale przed upływem trzech lat od zakończenia inwestycji.

Ale co w sytuacji, gdy pracownik zwolni się a w jego miejsce zatrudnimy nowego pracownika?

Czy jego dwuletnie koszty pracy również będą się również kwalifikować do objęcia pomocą?

Analiza przepisów prowadzi do negatywnej odpowiedzi. Niezależnie od pojęcia nowo zatrudnionego pracownika rozporządzenie posługuje się pojęciem miejsca pracy. Rozporządzenie nie podaje legalnej definicji, domaga się natomiast aby każde **miejsce pracy** było „*utrzymane przez okres co najmniej 5 lat, a w przypadku małych i średnich przedsiębiorców - przez okres co najmniej 3 lat*”.

Ustawodawca zdefiniował również, czym jest utworzenie nowych miejsc pracy, nie wyjaśniając jednak, jaka jest relacja pomiędzy pojęciem nowo zatrudniony pracownik a nowe miejsce pracy. Zgodnie z ust. 3 § 3 rozporządzeń strefowych „*utworzenie nowych miejsc pracy oznacza przyrost netto miejsc pracy w danym przedsiębiorstwie w związku z realizacją nowej inwestycji w stosunku do średniego zatrudnienia w okresie 12 miesięcy przed dniem uzyskania zezwolenia*”.

Z tej gmatwaniny nie powiązanych ze sobą pojęć wysnuć można następujące wnioski (kierując się wyłącznie wykładnią celowościową, gdyż wykładnia literalna z uwagi na brak wyjaśnienia wzajemnych powiązań pomiędzy wyjaśnianymi pojęciami nie daje żadnego rezultatu):

- warunkiem udzielenia pomocy jest utworzenie nowych miejsc pracy w związku z nową inwestycją;
- nowe miejsce pracy nie jest równoznaczne z zatrudnieniem pracownika tzn. na jednym miejscu pracy może pracować kilku pracowników. Zatrudnienie pracownika jest natomiast pochodną utworzenia miejsca pracy. Miejsce pracy należy rozumieć szerzej aniżeli miejsce wykonywania pracy w rozumieniu kodeksu pracy. Jest to zdolność zatrudnienia pracownika objawiająca się odpowiednim przygotowaniem technicznym dla niego stanowiska pracy oraz ekonomicznym zapotrzebowaniem. Miejsce pracy to np. ślusarz, spawacz, kierownik działu etc.;
- utworzenie nowego miejsca pracy powinno wiązać się automatycznie ze zwiększeniem zatrudnienia. Utworzenie nowego miejsca pracy i jednocześnie zlikwidowanie innego miejsca, chociażby nie dotyczyło ono nowej inwestycji, nie poczytuje się za utworzenie nowego miejsca pracy. Świadczy o tym treść cytowanego wyżej ust. 3 § 3 rozporządzeń strefowych, mówiącego o przyroście netto miejsc pracy w skali całego przedsiębiorstwa. Treść tego przepisu nie pozostawia również wątpliwości, iż ilość utworzonych miejsc pracy mierzona będzie wzrostem zatrudnienia. Za punkt wyjścia przyjmuje się średnie zatrudnienie za 12 miesięcy poprzedzające uzyskanie zezwolenia. Za miejsce pracy dla celów ustalenia kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą publiczną nie można zatem uznać wakatów.

Powyższe rozumienie w taki oto sposób przekłada się na metodologię kalkulacji dwuletnich kosztów pracy:

- wyliczenie limitu pomocy przeprowadzamy na dzień złożenia zeznania rocznego;
- w pierwszej kolejności ustalamy miejsca (stanowiska) pracy utworzone w związku z nową inwestycją; (w przypadku pracy zmianowej uwzględniamy wszystkie zmiany);
- sprawdzamy, czy liczba utworzonych miejsc pracy odpowiada wzrostowi zatrudnienia w porównaniu do średniego zatrudnienia za 12 miesięcy

poprzedzających uzyskanie zezwolenia; jeżeli wzrost zatrudnienia jest mniejszy bierzemy pod uwagę tylko taką liczbę nowych miejsc pracy, która odpowiada wzrostowi zatrudnienia; oczywiście wybór które miejsca pracy uwzględniamy należy do inwestora, może on wziąć do kalkulacji najwyżej opłacane miejsca pracy;

- do miejsc pracy przypisujemy określonych pracowników (do jednego miejsca pracy może być przypisanych więcej niż jeden pracownik);
- sprawdzamy koszty pracy dla każdego z miejsc pracy za okres nie dłuższy niż dwa lata; tu również możemy mieć wybór „które” dwa lata możemy uwzględniać; w opinii autorów z milczenia ustawodawcy można wywieść swobodę wyboru przedsiębiorcy; koszty pracy zestawiamy za okresy miesięczne tak abyśmy mogli je zdyskontować na dzień uzyskania zezwolenia;
- sumujemy dyskontowane dwuletnie koszty pracy, tak wyliczoną kwotę mnożymy przez intensywność właściwą dla danego przedsiębiorcy.

Należy zwrócić uwagę, że powyższy schemat oddaje ogólną metodologię. Autorzy publikacji są świadomi, że w praktyce może występować szereg wątpliwości wymagających odrębnej uwagi i dalszej analizy przepisów strefowych.

Wyżej przedstawiony sposób ustalania kosztów pracy kwalifikujących się do objęcia pomocą dotyczy z zasady tych inwestorów, którzy jako podstawę zwolnienia przyjmą koszty pracy nowo zatrudnionych pracowników. Niemniej jednak należy zwrócić uwagę, że zgodnie z obowiązującą praktyką, wydawane zezwolenia, definiując warunek zatrudnienia odwołują się do treści §6 rozporządzeń strefowych. Dlatego właściwa wykładnia tych przepisów ma w praktyce znaczenie dla oceny czy inwestor spełnił warunek zatrudnienia określony w zezwoleniu.

7. Memoriał czy kasa - ustalenie momentu poniesienia wydatku inwestycyjnego

7.1 Rys historyczny

Mówiąc wydatkach kwalifikujących się do objęcia pomocą należy mieć na względzie nie tylko ich wartość, ale również moment w którym zwiększą one limit pomocy publicznej. Ta - wydawałoby się - drugorzędna kwestia w istocie jest źródłem wielu problemów przy kalkulowaniu limitu.

Wątpliwości sprowadzają się do tego, czy za moment ten należy uznać chwilę zapłaty (tzw. zasada kasy), czy też chwilę zarachowania kosztu inwestycji w księgach przedsiębiorcy (zasada memoriału).

Źródłem wątpliwości są same przepisy strefowe, a konkretnie §6 ust. 1 rozporządzeń strefowych mówiący, iż *„za wydatki kwalifikujące się do objęcia pomocą uznaje się koszty inwestycji, pomniejszone o naliczony podatek od towarów i usług oraz o podatek akcyzowy, jeżeli możliwość ich odliczeń wynika z odrębnych przepisów, poniesione na terenie strefy w trakcie obowiązywania zezwolenia (...)”*.

Przepisy strefowe nie definiują w sposób szczególny znaczenia określenia „poniesionych kosztów inwestycji” ani też nie określają momentu poniesienia tych kosztów. Wątpliwości potęguje zamienne użycie w tym samym przepisie określenia „wydatek” (co mogłoby wskazywać na kasowe podejście do kosztów kwalifikujących się) oraz określenia „koszt”, które może z kolei sugerować stosowanie obowiązującej przy prowadzeniu ksiąg zasady memoriału.

Różnie też kształtowała się praktyka organów podatkowych. Początkowo organy podatkowe prezentowały na przestrzeni kraju niejednoznaczne stanowisko. Próbą ujednoczenia praktyki urzędów było pismo Ministerstwa Finansów z dnia 5 kwietnia 2006 r. W piśmie tym ministerstwo opowiedziało się jednoznacznie za kasowym ujmowaniem kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą. Na skutek wydania pisma dyrektorzy tych izb skarbowych, które jak dotąd opowiadały się za zasadą memoriału, wszczęli postępowanie w celu zmiany dotychczas wydanych interpretacji chcąc ją dostosować do stanowiska ministerstwa.

Jakkolwiek przywracanie pewności prawa jest wartością samą w sobie, to jednak czytając pismo trudno w nim się doszukać spójnego uzasadnienia opartego na konkretnych normach prawnych.

Nie wdając się w polemikę ze stwierdzeniami zawartymi w piśmie ministerialnym autorzy są zdania, iż dla celów określenia kosztów kwalifikujących do objęcia pomocą publiczną w formie zwolnienia podatkowego, koszty inwestycji należy ustalać zgodnie z zasadą memoriału.

7.2 Zasada memoriału – co to jest?

Przed przytoczeniem szczegółowego uzasadnienia należy sobie odpowiedzieć na pytanie, czym jest zasada memoriału.

Zasada memoriału, o której mowa w art. 6 ustawy o rachunkowości, polega na ujmowaniu w księgach rachunkowych ogółu operacji gospodarczych dotyczących danego okresu, niezależnie od tego, czy zostały one w tym okresie opłacone.

Zasada memoriału oznacza, że do przychodów ze sprzedaży zalicza się kwoty należne jednostce, natomiast do kosztów zarachowuje się koszty poniesione, mimo że nie zostały opłacone.

Zasada memoriału znajduje dalsze rozwinięcie w doktrynie nauki o rachunkowości i w praktyce księgowej. Aby można było mówić o koszcie poniesionym, po pierwsze musi dojść do ekonomicznego zużycia zasobów (pracy ludzkiej, majątku) w szerokim znaczeniu. Po drugie koszt ten musi obciążać podmiot gospodarczy. Dla celów rachunkowości decydujące znaczenie ma posiadanie dowodu (najczęściej faktury) potwierdzającego dokonanie operacji gospodarczej, na skutek której dochodzi do ekonomicznego obciążenia kosztem. Poniesienie kosztu w takim ujęciu ma charakter definitywny, tzn. przedsiębiorca nie może się wycofać z poniesienia kosztu, gdyż jednocześnie dochodzi do zaciągnięcia zobowiązań. Zarachowanie kosztu nie oznacza zatem jedynie deklaracji jego poniesienia ⁶⁰.

Od zasady memoriału należy odróżnić zasadę współmierności przychodów i kosztów, która odnosi się do problematyki potrącania (zarachowania) kosztu (już poniesionego) w rachunku zysku i strat i przypisania go do właściwego okresu.

Przepisy ustawy o rachunkowości precyzyjnie określają wymogi w zakresie treści zapisów księgowych. W szczególności, art. 23 ust. 2 tej ustawy wskazuje, iż zapis księgowy powinien zawierać między innymi dwie konieczne daty, czyli datę dokonania operacji gospodarczej oraz datę zapisu księgowego. W praktyce, data dokonania operacji gospodarczej wynika najczęściej z faktury sprzedaży lub zakupu.

⁶⁰ Por. pismo MF z dnia 05.04.2006 r. (syg. PB4/KA-8213-321-25/06).

W konsekwencji, stosując wyrażoną w ustawie o rachunkowości zasadę memoriału, poniesienie kosztu inwestycji ma miejsce w momencie dokonania operacji gospodarczej związanej z inwestycją.

7.3 Wykładnia literalna

Podstawową zasadą wykładni językowej jest nadawanie pojęciom lub zwrotom zawartym w przepisach prawnych znaczeń przypisywanych im w języku potocznym, chyba że pojęcia te lub zwroty zostały uprzednio zdefiniowane na gruncie przepisów prawa.

Skoro zatem ustawodawca zdefiniował pojęcie wydatku przez pojęcie „poniesionego kosztu” istotnym jest ustalenie znaczenia nadawanego temu związkowi frazeologicznemu przez język polski. Poniesienie kosztu nie jest jednoznaczne w języku potocznym z faktyczną realizacją wydatków, gdyż określenie „ponieść” definiowane jest jako: „zostać obciążonym, obciążonym czymś; doznać, doświadczyć czegoś”⁶¹.

Potoczne znaczenie określenia „poniesienia kosztu” w uprawniony sposób odczytywać więc można jako bycie obciążonym kosztem, np. wskutek wystawienia przez kontrahenta faktury za sprzedaż towaru lub wykonanie usługi.

Wyniki wykładni literalnej potwierdza wykładnia systemowa i celowościowa.

7.4 Wykładnia systemowa

Rozporządzenie strefowe precyzuje warunki uzyskiwania zwolnień podatkowych wynikających z art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy o CIT. Jednocześnie, art. 9 ust. 1 ustawy o CIT stanowi, iż podatnicy są obowiązani do prowadzenia ewidencji rachunkowej, zgodnie z odrębnymi przepisami, czyli zgodnie z ustawą o rachunkowości. Ponadto, przepis § 6 rozporządzenia strefowego nakazuje ustalać wartość kupowanych bądź wytwarzanych środków trwałych zgodnie z przepisami ustawy o CIT, a środki te powinny być zaliczane do składników majątku podatnika zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości.

Mając na uwadze powyższe, dla celów ustalenia treści norm prawnych wyrażonych w przepisach rozporządzenia strefowego konieczne jest odwołanie się do współtworzących te normy odpowiednich przepisów ustawy o CIT oraz ustawy o rachunkowości, w szczególności przepisów dotyczących wartości początkowej środków trwałych nabywanych w ramach inwestycji.

61 Por. Słownik Języka Polskiego, M. Szymczak [red.], Warszawa 1998, t. 2, s. 767.

W obu tych aktach prawnych zasadą jest ujmowanie kosztów niezależnie od ich zapłaty. W ustawie o CIT zasada ta doznaje jedynie nielicznych wyjątków (np. koszty odsetek), zaś w odniesieniu do ustalania wartości początkowej środków trwałych przepisy ustawy o CIT odnoszą się wprost do kwot należnych zbywcy⁶² (a nie zapłaconych).

Memoriałowe ujmowanie kosztów potwierdza również obowiązujący od dnia 1 stycznia 2007 r. art. 15a ust. 7 ustawy o CIT zgodnie z którym: „*Za koszt poniesiony (...) uważa się koszt wynikający z otrzymanej faktury (rachunku) albo innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku) (...)*”.

Natomiast, przepis art. 15 ust. 4e ustawy o CIT stanowi, iż: „*Za dzień poniesienia kosztu (...) uważa się dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano) (...)*”.

Kasowego ujmowania kosztów inwestycji nie da się pogodzić z samą treścią przepisów strefowych. Rozporządzenie strefowe, w odniesieniu do tzw. „starych”, dużych przedsiębiorców strefowych (którzy uzyskali pozwolenia przed dniem 1 stycznia 2001 r.), pozwala na uznanie za koszty kwalifikujące się do objęcia pomocą także koszty z tytułu wkładów niepieniężnych. W wyniku wniesienia wkładu niepieniężnego nie dochodzi jednak do zapłaty, zaś koszt inwestycji zwiększa się o wartość nominalną udziałów wydanych w zamian za wkłady niepieniężne. W takiej sytuacji, moment poniesienia kosztów z tytułu wkładów niepieniężnych może być ustalony wyłącznie w oparciu o metodę memoriałową.

7.5 Wykładnia celowościowa

W pierwotnym brzmieniu rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 15 kwietnia 1997 r. w sprawie ustanowienia wałbrzyskiej specjalnej strefy ekonomicznej „wydatki inwestycyjne” określone zostały jako „wydatki faktycznie poniesione”. Ponieważ termin „wydatek” w ujęciu księgowym związany jest z przepływem środków pieniężnych, ówczesna definicja wskazywała konieczność ujęcia wydatków inwestycyjnych zgodnie z tzw. zasadą kasową.

Tymczasem, na podstawie rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 30 marca 2004 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie ustanowienia wałbrzyskiej specjalnej strefy ekonomicznej, termin „*wydatki faktycznie poniesione*” zastąpiono terminem „*poniesione koszty inwestycji*”. Opierając się na założeniu racjonalnego ustawodawcy należy uznać, iż mieliśmy tu do czynienia z celowym działaniem, stanowiącym odpowiedź na postulaty przedsiębiorców dotyczące wprowadzenia definicji kosztów inwestycji odpowiadających analogicznym przepisom zawartym

⁶² Art. 16g ust. 1 i ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

w ustawie o CIT. W konsekwencji, termin „*poniesione koszty inwestycji*” powinien być interpretowany jako koszty ekonomicznie obciążające podatnika, ujmowane w dacie dokonania operacji gospodarczej (zasada memoriałowa).

Gdyby przyjąć, iż dla celów kalkulacji wysokości zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej na terenie strefy miałyby obowiązywać inna metoda ustalania kosztów inwestycji, wówczas podatnicy zobowiązani byłiby do prowadzenia dodatkowej, odrębnej ewidencji środków trwałych.

W tej ewidencji, w odróżnieniu od ewidencji bilansowej i podatkowej, koszty zaliczane do wydatków kwalifikowanych rejestrowane byłyby według daty dokonania zapłaty. W tym względzie trzeba mieć jednak na uwadze, iż przepisy strefowe nie przewidują obowiązku prowadzenia dodatkowej ewidencji dla celów ustalenia wysokości kosztów zaliczonych do wydatków kwalifikujących się do objęcia pomocą, ani też nie podają zasad prowadzenia takiej ewidencji.

7.6 Podsumowanie

W tej chwili trudno przewidzieć, jak zakończy się spór podatników z organami podatkowymi w kwestii momentu ujęcia kosztów inwestycji jako kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą. Na dzień przygotowywania niniejszej publikacji, wedle wiedzy autorów, trwa co najmniej kilka postępowań, które swój finał znajdują w sądzie. Z drugiej strony, wielu przedsiębiorców pogodziło się ze stosowaniem metody kasowej i prowadzi ewidencję w sposób umożliwiający ustalenie kosztów inwestycji zgodnie z tą metodą.

Nie licząc kłopotów natury ewidencyjnej dyskusja, o momencie ujęcia kosztów może się wydawać nieco akademicka. Jednak wybór określonej metody może się wiązać również z konkretnymi skutkami finansowymi, jeśli uwzględni się również dyskontowanie kosztów inwestycji⁶³. Skutki te najłatwiej zobrazować na przykładzie.

Przykład

Przedsiębiorca zainwestował w strefie 100 mln PLN. Reguluje swoje zobowiązania ze średnio miesięcznym opóźnieniem w stosunku do daty wystawienia faktury. Oznacza to, że stosując metodę memoriału każdy koszt dyskontujemy za okres krótszy o jeden miesiąc. Przy stopie referencyjnej 6% rocznie miesięczny czynnik dyskontujący zostanie skalkulowany w oparciu o stopę 0,5%, co przy kosztach inwestycji 100 mln PLN łącznie daje systematyczną różnicę 500 tys. PLN. Wziąwszy pod uwagę intensywność 50% w ogólnym rachunku metoda memoriałowa daje limit pomocy publicznej większy o 250 tys. PLN.

63 Szerzej na temat metodologii dyskontowania w rozdziale X

8. Skazani na SSE czyli czy można prowadzić działalność poza strefą?

8.1 Historia

W pierwszych latach istnienia specjalnych stref ekonomicznych zwolnienie w podatku dochodowym mógł uzyskać jedynie taki przedsiębiorca, który prowadził działalność gospodarczą *wyłącznie* na terenie specjalnej strefy ekonomicznej, a w przypadku osób prawnych – gdy miał także siedzibę na terenie strefy⁶⁴. Warunkiem korzystania ze zwolnienia podatkowego było zatem terytorialne ograniczenie prowadzenia działalności gospodarczej do obszaru danej strefy ekonomicznej.

Dotatkowym ograniczeniem obowiązującym pierwotnie przedsiębiorców strefowych był tzw. współczynnik udziału strefowego. Polegał on na tym, że zwolniony z opodatkowania mógł zostać jedynie dochód osiągnięty ze sprzedaży takich wyrobów, dla których wartość materiałów i usług spoza strefy wykorzystanych w toku produkcji, nie przekroczyła 70% ceny. Innymi słowy wartość dodana, powstająca na terenie strefy musiała wynosić przynajmniej 30% ceny wyrobu. W szczególnych przypadkach, uzasadnionych specyfiką branży, współczynnik ten mógł zostać określony na wyższym poziomie, co podlegało zapisaniu jako warunek zwolnienia podatkowego w zezwoleniu na prowadzenie działalności w strefie.

Konieczność dostosowania polskiego prawodawstwa do zasad obowiązujących w Unii Europejskiej spowodowała z początkiem 2001 r. istotne zmiany w przepisach dotyczących pomocy publicznej, w tym również w zwolnieniach podatkowych w specjalnych strefach ekonomicznych. Zasadnicze novum polegało na uzależnieniu potencjalnej pomocy publicznej (zwolnienia podatkowego) od wielkości poniesionych nakładów inwestycyjnych lub od ilości nowych miejsc pracy utworzonych w strefie. Istota nowych zasad polegała na tym, że im większe poniesiono nakłady inwestycyjne / zatrudnienie tym większe przysługiwało zwolnienie podatkowe. Na fali zmian usunięto ponadto oba ww. ograniczenia dla przedsiębiorców strefowych, tj. zakaz prowadzenia działalności poza terenem strefy, oraz konieczność zachowania tzw. współczynnika udziału strefowego w wyrobach strefowych. Wskazano natomiast jednoznacznie, iż zwolnieniu podatkowemu podlega wyłącznie dochód z działalności prowadzonej na terenie strefy.

64 § 6 Rozporządzeń strefowych w brzmieniu do 31 grudnia 2000 r.

Jednakże, w związku z tym, iż wprowadzane w 2001 r. zmiany dla niektórych inwestorów oznaczały ograniczenie wielkości potencjalnie dostępnych zwolnień podatkowych, dla istniejących przedsiębiorców (tzw. „starych” przedsiębiorców strefowych) wprowadzono przepisy przejściowe. Polegały one na utrzymaniu dla „starych” przedsiębiorców strefowych zwolnień podatkowych na dotychczasowych zasadach (art. 5 ustawy zmieniającej ustawę o specjalnych strefach ekonomicznych z dnia 16 listopada 2000 r.).

Sytuacja „starych” przedsiębiorców strefowych zmieniła się jednak wraz z przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej. Z dniem 1 maja 2004 r. uchylony został art. 5 ustawy z 16 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych, co oznaczało, iż przedsiębiorców przestały obowiązywać zwolnienia podatkowe na dotychczasowych zasadach⁶⁵. Wprowadzone zostały dla nich wprawdzie kolejne przepisy przejściowe, ale nie odwoływały się już one do starych zasad. W konsekwencji prowadzenie działalności wyłącznie na terenie strefy oraz dotrzymanie współczynnika udziału strefowego w wytwarzanych wyrobach, przestało być warunkiem zwolnienia podatkowego również dla „starych” przedsiębiorców⁶⁶.

W konsekwencji, począwszy od 1 maja 2004 r. wszyscy przedsiębiorcy strefowi – niezależnie od tego, kiedy uzyskali zezwolenie – mogą prowadzić działalność poza terenem strefy. Jednakże, ze względu na fakt, iż zwolnieniu podatkowemu podlega jedynie dochód osiągnięty z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie strefy, ustalając wielkość zwolnienia każdy przedsiębiorca musi rozstrzygnąć, (1) które czynności wykonywane przez niego poza strefą stanowią działalność gospodarczą oraz (2) w jaki sposób obliczyć dochód przypadający na działalność strefową i pozastrefową.

Kiedy czynności prowadzone poza SSE stanowią działalność gospodarczą?

Od 1 maja 2004 r. zarówno dla „starych” jak i nowych przedsiębiorców strefowych dopuszczone zostało prowadzenie działalności gospodarczej poza terenem strefy. Jednakże „w przypadku prowadzenia przez przedsiębiorcę działalności gospodarczej również poza obszarem strefy, działalność prowadzona na terenie strefy musi być wydzielona organizacyjnie, a wielkość zwolnienia określa się w oparciu o dane jednostki organizacyjnej prowadzącej działalność wyłącznie na terenie strefy” [§ 5 ust. 3 rozporządzeń strefowych].

⁶⁵ Zwolnienia na dotychczasowych zasadach utrzymano jedynie dla małych i średnich przedsiębiorców, z tym że obowiązują one wyłącznie do końca 2010 r. (dla średnich) lub 2011 r. (dla małych).

⁶⁶ Należy zwrócić uwagę, iż w przypadku przedsiębiorców, którzy warunek utrzymania współczynnika strefowego mają wpisany w zezwoleniu (i warunek ten nie został z zezwolenia wykreślony), dochowanie go w dalszym ciągu warunkuje uzyskanie zwolnienia podatkowego.

Z powyższego przepisu wynikają następujące skutki podatkowe dla przedsiębiorcy strefowego prowadzącego działalność gospodarczą również poza terenem strefy:

- konieczność wyodrębnienia organizacyjnego jednostki, w której prowadzona jest działalność gospodarcza na terenie strefy;
- obowiązek ustalenia części dochodu jaka przypada na działalność prowadzoną poza terenem strefy i podlega opodatkowaniu.

Należy jednak zwrócić uwagę, iż zgodnie z cytowanym przepisem, obowiązek ustanowienia odrębnej jednostki organizacyjnej w celu wyodrębnienia dochodów z działalności zwolnionej, istnieje wyłącznie wówczas, gdy czynności wykonywane przez przedsiębiorcę poza terenem strefy stanowią działalność gospodarczą.

Ponieważ przepisy strefowe nie zawierają definicji działalności gospodarczej, w tym zakresie zasadne wydaje się odwołanie do definicji zawartej w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej⁶⁷. W myśl tej definicji, *„działalnością gospodarczą jest zarobkowa działalność wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodowa, wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły”*.

Z ustawy o swobodzie działalności gospodarczej wynikają zatem następujące kryteria prowadzenia działalności gospodarczej:

- rodzaj działalności: wytwórcza, handlowa, budowlana, usługowa, poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodowa;
- osiąganie przychodów z tej działalności (zarobkowa);
- zorganizowany i ciągły sposób jej wykonywania.

Aby czynności podejmowane poza terenem strefy mogły zostać uznane za działalność gospodarczą, muszą spełniać łącznie wszystkie trzy ww. przesłanki.

W związku z powyższym należy uznać, iż np. działalność produkcyjna prowadzona w zakładzie zlokalizowanym poza strefą stanowi niewątpliwie działalność gospodarczą prowadzoną poza terenem strefy (działalność wytwórcza, zarobkowa, prowadzona w sposób zorganizowany i ciągły).

⁶⁷ Art. 2 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (t.j. Dz. U. z 2007 r. Nr 155, poz. 1095 z późn. zm).

Ale już prowadzenie magazynu, biura, czy przedstawiciela handlowego poza strefą może budzić wątpliwości kwalifikacyjne. Jednoznaczna kwalifikacja czynności wykonywanych poza terenem strefy często nie jest oczywista. Określenie czy dana czynność powinna zostać uznana za działalność gospodarczą prowadzoną poza terenem strefy, a co za tym idzie – czy należy przypisać jej część dochodu, który będzie podlegał opodatkowaniu – wymaga każdorazowo indywidualnej analizy stanu faktycznego z punktu widzenia spełnienia trzech ww. przesłanek, decydujących o kwalifikacji danej czynności jako działalności gospodarczej.

8.3 Prowadzenie działalności gospodarczej poza SSE – forma organizacyjna

W przypadku, gdy czynności prowadzone przez przedsiębiorcę poza terenem strefy stanowią działalność gospodarczą, tj. gdy przedsiębiorca prowadzi działalność gospodarczą na i poza terenem strefy, rozporządzenia strefowe wskazują na konieczność wyodrębnienia organizacyjnego jednostki na terenie strefy.

Zgodnie z § 5 ust. 3 rozporządzeń strefowych:

„Zwolnienia [...] przysługują wyłącznie z tytułu działalności prowadzonej na terenie strefy. W przypadku prowadzenia przez przedsiębiorcę działalności gospodarczej również poza obszarem strefy działalność prowadzona na terenie strefy musi być wydzielona organizacyjnie, a wielkość zwolnienia określa się w oparciu o dane jednostki organizacyjnej prowadzącej działalność wyłącznie na terenie strefy.”

Przepisy rozporządzeń powołują się zatem na konieczność wyodrębnienia pod względem organizacyjnym tzw. jednostki organizacyjnej.

Przepisy nie definiują jednak, co należy rozumieć pod tym pojęciem, tj. czy musi to być oddział spółki, zorganizowana część przedsiębiorstwa w rozumieniu ustaw o podatku dochodowym czy też inna forma organizacyjna. Również inne przepisy nie definiują pojęcia „jednostki organizacyjnej, która ma być wyodrębniona organizacyjnie”.

Dla szczegółowego ustalenia dopuszczalnej formy organizacyjnej jednostki prowadzącej działalność na terenie strefy, kierować się zatem należy wykładnią językową „jednostki” oraz treścią ogólnych przepisów prawa dotyczących wyodrębnienia organizacyjnego określających prawa i obowiązki podmiotów gospodarczych.

Zgodnie z definicją słownikową, jednostka to „wyodrębniona, jednolita całość, podstawowa całość organizacyjna będąca częścią większego zespołu, np.: oddział wojska, statek, fabryka, instytucja itp.”⁶⁸.

Ustawa o rachunkowości oraz ustawy podatkowe wiążą określenie „wyodrębnienie organizacyjne” z pojęciem „oddział”.

Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej⁶⁹ definiuje „oddział” jako „wyodrębnioną i samodzielną organizacyjnie część działalności gospodarczej, wykonywaną przez przedsiębiorcę poza siedzibą przedsiębiorcy lub głównym miejscem wykonywania działalności”.

Na gruncie przepisów ustawy o rachunkowości⁷⁰ oraz w praktyce, można wyróżnić sytuacje, w których oddziały cechują się różnym zakresem „samodziельności”:

- *oddział*, rozumiany jako jednostka utworzona na podstawie uchwały zarządu lub wspólników/akcjonariuszy, będąca integralną częścią osoby prawnej i jedynie w wymiarze organizacyjnym funkcjonująca samodzielnie, wykazując się pewną niezależnością;
- *oddział samodzielnie sporządzający bilans*, stanowiący rozszerzenie powyższej definicji o samodzielność ekonomiczną i rozumiany jako jednostka prowadząca we własnym zakresie księgi rachunkowe i sporządzająca bilans stosownie do art. 11 Ustawy o rachunkowości.

Pojęcie „jednostka wyodrębniona organizacyjnie” użyte przez ustawodawcę w rozporządzeniach strefowych zdaje się nie być tożsame z pojęciem oddziału samodzielnie sporządzającego bilans. Definiując bowiem „zorganizowaną część przedsiębiorstwa” w ustawie o CIT, ustawodawca wskazuje niezależnie na wyodrębnienie „organizacyjne” i „finansowe”⁷¹. Oznacza to, iż ustawodawca wyraźnie rozróżnia pojęcia „wyodrębnienie finansowe” oraz „wyodrębnienie organizacyjne”. Ponieważ jednak w stosunku do jednostek strefowych ustawodawca ograniczył się wyłącznie do wyodrębnienia organizacyjnego, należy wnioskować, iż działalność prowadzona w strefie nie musi być wyodrębniona finansowo, a w konsekwencji nie musi być prowadzona w formie jednostki samobilansującej.

68 Słownik języka polskiego, PWN, Warszawa 1998.

69 Art. 5 pkt. 4 ustawy z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej.

70 Ustawa o rachunkowości z 29 września 1994 r. (t.j. Dz. U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694 z późn. zm.).

71 Art. 4a pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z 15 lutego 1992 r. definiuje zorganizowaną część przedsiębiorstwa jako: „(...) organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania, przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania”.

Podsumowując należy uznać, że ze względu na to, iż przepisy strefowe nie określają, jaką formę przyjąć ma jednostka prowadząca działalność na terenie strefy, należy uznać, iż zarówno oddział samobilansujący jak i oddział nie prowadzący własnych ksiąg stanowić będą „wyodrębnioną organizacyjnie jednostkę” w rozumieniu rozporządzeń strefowych.

Podobne stanowisko zajęło Ministerstwo Finansów w piśmie z dnia 10 maja 2006 r. stanowiącym odpowiedź na interpelację poselską. Zgodnie z treścią powyższego pisma „Ustawodawca nie zdefiniował, o jak dalekie wyodrębnienie organizacyjne działalności prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej chodzi. W opinii Ministerstwa Finansów, w przypadku prowadzenia działalności również poza terenem danej strefy nie jest konieczne tworzenie wyodrębnionych oddziałów. Organizacyjne wyodrębnienie z osoby prawnej - prowadzącej działalność na terenie specjalnej strefy ekonomicznej, jak i poza nią - jednostki, której wypracowany dochód korzysta ze zwolnienia podatkowego, służy przede wszystkim prawidłowemu ustaleniu dochodu podlegającego zwolnieniu od opodatkowania podatkiem dochodowym oraz dochodu podlegającego opodatkowaniu. W związku z tym przedsiębiorca musi zapewnić, by na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych możliwe było ustalenie wysokości dochodu podlegającego zwolnieniu. A zatem wyodrębnienie organizacyjne służące prawidłowemu ustaleniu dochodu podlegającego zwolnieniu polega na wyodrębnieniu rachunkowym (w tym majątkowym) oraz kadrowym. Należy jednocześnie podkreślić, że wydzielenie organizacyjne może się także odbywać poprzez utworzenie oddziału, który będzie prowadził wyodrębnione księgi rachunkowe”.

Rozpatrując problematykę wyodrębnienia finansowego i prowadzenia ksiąg rachunkowych przez oddział, nie wolno zapominać, iż głównym celem wyodrębnienia jednostki działającej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej jest możliwość wyodrębnienia z całości dochodów dochodu z działalności prowadzonej na terenie strefy na podstawie zezwolenia.

W związku z powyższym, mimo braku konieczności prowadzenia odrębnych ksiąg, należy zapewnić możliwość wiarygodnego ustalenia wielkości dochodu uzyskiwanego z działalności prowadzonej na terenie strefy, określonej w zezwoleniu.

Niezależnie od powyższego warto zwrócić uwagę, iż przepisy nie nakładają również wprost obowiązku, aby jednostka wyodrębniona pod względem organizacyjnym była oddziałem w rozumieniu prawa o swobodzie działalności gospodarczej oraz prawa handlowego, czyli jednostką utworzoną na podstawie uchwały zarządu lub wspólników/akcjonariuszy, wpisaną do Krajowego Rejestru Sądowego.

8.4 Podsumowanie

Zgodnie z obecnymi przepisami wszyscy przedsiębiorcy strefowi – niezależnie od tego, kiedy uzyskali zezwolenie na prowadzenie działalności – mogą prowadzić działalność gospodarczą zarówno na jak i poza terenem strefy. Zwolnieniu podatkowemu podlega jednak jedynie dochód z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie strefy i w zakresie określonym w zezwoleniu na działalność strefową.

Konieczność wyodrębnienia i opodatkowania dochodu (przychodów i kosztów) w związku z czynnościami wykonywanymi poza terenem strefy, dotyczy wyłącznie czynności, które stanowią działalność gospodarczą. Należy zwrócić uwagę, iż nie każda czynność/działalność wykonywana przez przedsiębiorcę strefowego poza terenem strefy stanowi działalność gospodarczą.

W przypadku prowadzenia działalności gospodarczej na terenie i poza terenem strefy, działalność prowadzona na terenie strefy powinna być wydzielona organizacyjnie. Przepisy strefowe nie obligują do formalnego wydzielenia organizacyjnego działalności prowadzonej w strefie. Nie jest konieczne również prowadzenie oddzielnej księgowości dla obu rodzajów działalności. Celem wyodrębnienia organizacyjnego jest umożliwienie ustalenia wielkości dochodu przypadającego na działalność prowadzoną w strefie na podstawie zezwolenia, a zatem wyodrębnienie organizacyjne powinno być zaawansowane w stopniu umożliwiającym realizację tego celu.

9.
„2 w 1”,
czyli działalność
zwolniona
i opodatkowana
pod jednym dachem

Zgodnie z obecnie obowiązującymi przepisami⁷², działalność gospodarcza przedsiębiorcy strefowego nie podlega ograniczeniu terytorialnemu. Przedsiębiorca strefowy może prowadzić działalność również poza terenem strefy, jednakże zwolnienie podatkowe przysługuje mu wyłącznie w odniesieniu do ściśle określonych dochodów, tj. do dochodów osiągniętych z działalności prowadzonej w strefie i w zakresie działalności określonej w zezwoleniu.

Powyższe oznacza, iż przedsiębiorcy strefowi prowadzący działalność inną niż określona w zezwoleniu, bądź też prowadzący oprócz działalności w strefie, równoległe działalność poza strefą, zobowiązani są do wyodrębnienia z ogółu dochodów, takich dochodów, które podlegają zwolnieniu podatkowemu. Pozostałe osiągnięte przez nich dochody podlegają opodatkowaniu na zasadach ogólnych.

Konieczność ustalania odrębnych wyników z działalności zwolnionej i opodatkowanej dla przedsiębiorców strefowych wynika z ogólnego zakazu łączenia dochodów i strat ze źródeł opodatkowanych i zwolnionych.

Zgodnie z art. 7 ust. 3 ustawy o CIT *“przy ustalaniu dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania nie uwzględnia się:*

1) przychodów ze źródeł przychodów położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub za granicą, jeżeli dochody z tych źródeł nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym albo są wolne od podatku,

(...)

2) kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w pkt 1 (...)”

Analogiczne zasady obowiązują przy ustalaniu strat.

By ustalić odrębne wyniki z działalności zwolnionej i opodatkowanej należy zatem:

1) rozpoznać źródła przychodów, z których dochody są zwolnione lub opodatkowane (identyfikacja źródeł przychodów);

⁷² Zasady te obowiązują począwszy od 2001 r. (z wyjątkiem przedsiębiorców, którzy uzyskali zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie strefy do końca 2000 r., których ww. zasady obowiązują od 2004 r.)

- 2) przyporządkować do poszczególnych źródeł osiągane z nich przychody (alokacja przychodów);
- 3) przyporządkować do tych przychodów związane z ich uzyskaniem koszty (alokacja kosztów).

W konsekwencji, ponieważ w jednostkach osiągających jednocześnie dochody ze źródeł zwolnionych i nie objętych zwolnieniem zachodzi konieczność ustalania odrębnych wyników (dochodu) dla działalności zwolnionej i opodatkowanej, ewidencja księgową powinna zostać w praktyce tak rozbudowana, aby umożliwić systemowe wyodrębnienie przychodów i kosztów z działalności zwolnionej oraz opodatkowanej.

9.1 Identyfikacja źródeł przychodów

Zwolnieniu podatkowemu podlega dochód przedsiębiorcy strefowego osiągnięty wyłącznie:

- z działalności wykonywanej na terenie strefy;
- w zakresie czynności określonych w uzyskanym zezwoleniu na działalność na terenie SSE⁷³.

Źródło przychodów zwolnionych będzie stanowiła zatem wszelka działalność przedsiębiorcy prowadzona w zakresie zezwolenia na terenie strefy (dalej: działalność strefowa).

Źródła przychodów opodatkowanych (dalej: działalność pozastrefowa) można natomiast podzielić na dwa zasadnicze rodzaje:

- przychody z działalności nie objętej zwolnieniem – niezależnie od tego czy osiągnęte zostały na terenie strefy czy też poza nią oraz
- przychody z działalności prowadzonej poza terenem strefy.

Przychodami z działalności nie objętej zezwoleniem mogą być przychody z działalności produkcyjnej, tj. ze sprzedaży wyrobów, które nie zostały objęte zakresem zezwolenia (nawet, jeżeli produkowane są na terenie strefy), jak też z wszelkiej pozostałej działalności, np. z wynajmu / dzierżawy składników majątkowych, z działalności handlowej (sprzedaż towarów handlowych), ze świadczenia usług nie związanych z działalnością określoną w zezwoleniu,

⁷³ Art. 17 ust. 1 pkt. 34 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

z działalności finansowej. W praktyce katalog takich przychodów nie jest zamknięty, a ocena tego, czy dane przychody podlegają opodatkowaniu powinna być poprzedzona analizą ich związku z działalnością określoną w zezwoleniu.

Druga kategoria przychodów pozastrefowych wystąpi u przedsiębiorców, którzy działalność gospodarczą w części prowadzą poza terenem strefy np. u przedsiębiorców posiadających zakład produkcyjny zlokalizowany poza terenem strefy. W takiej sytuacji dochód ze sprzedaży wyrobów produkowanych przez ten zakład – nawet jeżeli wyroby te mieszczą się w zakresie zezwolenia – podlega opodatkowaniu.

W tym miejscu należy zwrócić uwagę, iż poza terenem strefy nie zawsze zlokalizowany jest cały proces produkcyjny prowadzący do wytworzenia kompletnych wyrobów gotowych. W wielu przypadkach poza strefą realizowany jest jedynie jakiś etap procesu produkcyjnego wyrobów strefowych, objętych zakresem zezwolenia. W takiej sytuacji przychód ze sprzedaży wyrobów strefowych jest w części przychodem z działalności strefowej (tj. ze źródeł zwolnionych), a w części z działalności pozastrefowej (tj. ze źródeł opodatkowanych). Powyższe oznacza, iż u niektórych przedsiębiorców obok przychodów ze źródeł zwolnionych oraz przychodów ze źródeł opodatkowanych, może również wystąpić kategoria przychodów pochodzących równocześnie z obu źródeł.

Ponieważ jednak, zgodnie z przepisami ustawy o CIT zwolnieniu podatkowemu podlega jedynie dochód osiągnięty z działalności strefowej, zachodzi konieczność ustalenia, w jakiej części przychód ze sprzedaży wyrobu wyprodukowanego w części na a w części poza terenem strefy, należy przypisać do działalności strefowej (zwolnionej), a w jakiej do działalności pozastrefowej (opodatkowanej).

Odpowiedzi na pytanie w jakiej proporcji alokować przychód ze sprzedaży takiego wyrobu strefowego do działalności zwolnionej, a w jakiej do opodatkowanej, należy poszukiwać w § 5 ust. 4 rozporządzeń strefowych. Zgodnie z nim przy ustalaniu wielkości zwolnienia od podatku dochodowego przysługującego przedsiębiorcy prowadzącemu działalność na terenie strefy oraz poza nią stosuje się odpowiednio przepisy art. 11 ustawy o CIT. Przepis ten określa metody ustalania dochodu z transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami powiązanymi.

Ze względu na liczne wątpliwości interpretacyjne dotyczące „odpowiedniego” zastosowania u jednego podatnika przepisu adresowanego do rozliczeń pomiędzy dwoma odrębnymi podmiotami, Minister Finansów w piśmie z dnia 10 maja 2006 r. zajął w tej sprawie następujące stanowisko: *„Regulacja ta oznacza, że przedsiębiorca „strefowy” powinien, ustalając dochód do opodatkowania oraz dochód zwolniony od podatku, kierować się takimi*

przesłankami, jakby rozliczał się z niezależnym przedsiębiorcą, który prowadziłby podobną działalność w podobnych warunkach jako samodzielne przedsiębiorstwo i był całkowicie niezależny w stosunkach ze spółką, a nie z częścią własnego przedsiębiorstwa. Regulacja ta ma bowiem zapewnić rzetelne i zgodne z zasadą ceny rynkowej przypisanie przychodów i kosztów do źródeł związanych z działalnością opodatkowaną oraz działalnością zwolnioną”.

Zgodnie z art. 11 ust. 2 ustawy o CIT dochody z transakcji z podmiotami powiązаныmi „określa się w drodze oszacowania, stosując następujące metody:

- porównywalnej ceny niekontrolowanej,
- ceny odprzedaży,
- rozsądnej marży ('koszt plus')⁷⁴.

Z powyższego wynika, iż w przypadku, gdy część procesu produkcyjnego wykonywana jest poza terenem strefy, przychód uzyskany ze sprzedaży wyrobów gotowych będzie w części podlegał opodatkowaniu. Do ustalenia, jaka część przychodu przypada na działalność pozastrefową należy zastosować jedną z trzech metod określonych w art. 11 ustawy o CIT.

Zwracamy uwagę, że implementacja art. 11 ustawy o CIT, który z zasady stosuje się do transakcji pomiędzy dwoma podatnikami, w warunkach rozliczeń międzyzakładowych, sprawia wiele praktycznych problemów i wątpliwości. Zbyt dosłowne traktowanie tego przepisu i rygorystyczna wycena na poziomie rynkowym wszelkich świadczeń jednostki znajdującej się poza strefą na rzecz jednostki w strefie może prowadzić do kalkulacji ujemnego wyniku jednostki na terenie strefy i nadmiernego zysku jednostki poza strefą. W efekcie jednostka poza strefą będzie wykazywać wyższe zyski (i płacić wyższe podatki) niż zyski przedsiębiorstwa jako całości (i podatki jakie zapłaciłoby, gdyby nie działało w strefie).

Wszelkie rozwiązania w tym zakresie muszą być indywidualnie dostosowywane do specyfiki działalności. Z uwagi na złożoność problematyki pomijamy dalsze rozważania na temat praktycznych metod rozliczeń. Warto jednak, aby zasady rozliczeń, na potrzeby ewentualnego postępowania podatkowego, zostały usystematyzowane w formie dokumentacji zbliżonej do dokumentacji cen transferowych, o której mowa w art. 9a ustawy o CIT. Chociaż formalnie obowiązku takiego nie ma, to przejrzystość tych rozliczeń i właściwe

⁷⁴ Szczegółowe zasady zastosowania powyższych metod zostały określone w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 10 października 1997 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów podatników w drodze oszacowania cen w transakcjach dokonywanych przez tych podatników (Dz.U. Nr 128 poz. 833 z późn. zm.).

uzasadnienie dla stosowanej wyceny zawarte w dokumentacji, mogą stanowić istotny argument w przypadku próby ich kwestionowania przez organy podatkowe.

Należy pamiętać, że alokacji przychodów do działalności zwolnionej bądź opodatkowanej podlegają przychody podatkowe. Należy zatem z przychodów księgowych wyłączyć wszystkie przychody, które zgodnie z ustawą o CIT trwale (rozwiązanie rezerwy która nie została utworzona w ciężar kosztów uzyskania przychodu) lub przejściowo (np. naliczone i nie otrzymane odsetki) nie stanowią przychodów podatkowych. Takie księgowe przychody nie są bowiem uwzględniane przy ustalaniu podstawy opodatkowania i z tego względu nie podlegają alokacji do działalności strefowej bądź pozastrefowej.

9.3 Alokacja kosztów

W celu ustalenia wielkości dochodu zwolnionego oraz opodatkowanego (podstawy opodatkowania), po przypisaniu przychodów do działalności zwolnionej i opodatkowanej należy również odpowiednio alokować koszty związane z uzyskaniem tych przychodów.

Konieczność przypisywania kosztów uzyskania przypadających na źródła, z których dochód podlega opodatkowaniu i źródła z których dochód jest zwolniony (alokacja kosztów) wynika z art. 7 ust. 3 pkt 3 oraz z art. 15 ust. 2 ustawy o CIT.

W zakresie alokacji kosztów uzyskania przychodu do działalności zwolnionej lub opodatkowanej możliwe są następujące kategorie kosztów:

- koszty bezpośrednie działalności zwolnionej;
- koszty bezpośrednie działalności opodatkowanej;
- koszty wspólne, dotyczące obu typów działalności.

Koszty bezpośrednie działalności zwolnionej i opodatkowanej, to takie, które na podstawie dokumentów źródłowych lub też bezpośredniego pomiaru można w całości przypisać odpowiednio tym działalnościom.

Zatem, posługując się wyżej wskazanymi przykładami, za koszty działalności opodatkowanej należy uznać przykładowo koszty amortyzacji budynku, który jest wdzierżawiony lub też wartość sprzedanych towarów handlowych.

Kosztami wspólnymi są natomiast koszty związane zarówno z działalnością opodatkowaną jak i zwolnioną, których na podstawie dokumentów źródłowych, bądź innych źródeł pomiaru nie można jednoznacznie i w całości przypisać do jednego tylko rodzaju działalności, tj. działalności zwolnionej bądź opodatkowanej.

Do kosztów wspólnych, tj. związanych zarówno z działalnością zwolnioną, jak i opodatkowaną, w przypadku prowadzenia działalności produkcyjnej strefowej i pozastrefowej zazwyczaj przypisane będą przede wszystkim koszty ogólnego zarządu. Do tej kategorii często należy przypisać również koszty sprzedaży, jeśli dział sprzedaży sprzedaje jednocześnie wyroby wytworzone na terenie strefy i towary handlowe.

Niezależnie od powyższego, należy zwrócić uwagę, że alokowaniu do źródeł przychodów podlegają wyłącznie koszty, które w rozumieniu ustawy o CIT stanowią koszty uzyskania przychodu. Wszelkie koszty nie stanowiące kosztu uzyskania przychodów powinny zostać wyłączone przed dokonaniem alokacji. W praktyce większość kosztów nie stanowiących kosztów uzyskania przychodów ewidencjonowana jest jako koszty ogólnego zarządu lub pozostałe koszty operacyjne. Zalecane jest prowadzenie dla kosztów nie stanowiących kosztów uzyskania przychodu odpowiedniej analityki, która umożliwi, przy ustalaniu wyniku podatkowego korekty o salda odpowiednich kont (subkont).

9.3.1 Alokacja kosztów działalności zwolnionej oraz kosztów działalności opodatkowanej

Podstawową kategorią kosztów, które będą alokowane do działalności zwolnionej będą koszty wytworzenia sprzedanych wyrobów określonych w zezwoleniu i wytworzonych na terenie strefy (wyroby strefowe).

W przypadku przedsiębiorców, u których część działalności podstawowej nie została objęta zakresem zezwolenia lub/i prowadzona jest poza terenem strefy, ewidencja księgową kosztów powinna umożliwiać skalkulowanie kosztu wytworzenia odpowiednio wyrobów (usług) strefowych i pozastrefowych.

Należy zwrócić uwagę, że przepisy podatkowe nie regulują w sposób autonomiczny zasad wyceny zapasów, a w szczególności wyceny wyrobów gotowych. Kierując się zatem ogólną dyspozycją art. 9 ust. 1 ustawy o CIT, zgodnie z którą dochód ustala się na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg, za miarodajną dla celów podatkowych uznać należy wycenę zapasów dokonywaną zgodnie z przepisami i zasadami rachunkowości.

Przez koszty wytworzenia (tzw. techniczne koszty wytworzenia), zgodnie z ustawą o rachunkowości rozumie się:

- koszty bezpośrednie: zużyte materiały, koszty wynagrodzeń w danym zakładzie, inne koszty pozyskania i przetworzenia związane bezpośrednio z produkcją w danym zakładzie;
- uzasadnioną część kosztów pośrednich.⁷⁵

Nie należy utożsamiać pojęć „koszty pośrednie produkcji” i „koszty wspólne”. Koszty pośrednie są kosztami, których nie można przypisać do kosztów wytworzenia określonego wyrobu inaczej niż poprzez zastosowanie klucza rozliczeniowego (np. amortyzacja budynków produkcyjnych, płace kierownictwa produkcji, koszty zużycia energii na wydziale produkcyjnym itp.). Koszty te podlegają alokacji odpowiednio do źródeł opodatkowanych i zwolnionych poprzez ich skalkulowanie do wartości technicznego kosztu wytworzenia.

Można mieć pewne wątpliwości co do alokacji kosztów pośrednich w sytuacji, kiedy np. na tym samym wydziale produkcyjnym wytwarzane są jednocześnie wyroby określone w zezwoleniu i nie objęte zezwoleniem. Wówczas te same koszty pośrednie będą jednocześnie dotyczyć działalności zwolnionej i opodatkowanej, co oznaczałoby konieczność rozliczenia kluczem przychodowym a nie kluczami przyjętymi zgodnie z zasadami rachunkowości.

W opinii autorów takie podejście nie byłoby jednak prawidłowe. Jak już wskazano wyżej, przepisy podatkowe nie regulują zasad wyceny zapasów i w tym względzie należy stosować zasady rachunkowości. Skoro zgodnie z zasadami rachunkowości przychodom ze sprzedaży wyrobów odpowiada koszt własny sprzedanych wyrobów skalkulowany na poziomie kosztów wytworzenia, obejmujących uzasadnioną część kosztów pośrednich, koszty te należy uznać za koszty związane z przychodami dla celów podatkowych.

Tym samym odpowiednio do przychodów ze sprzedaży wyrobów strefowych i pozastrefowych należy odnieść koszt wytworzenia tych wyrobów.

⁷⁵ Zgodnie z art. 28 ust. 3 ustawy o rachunkowości „do uzasadnionej, odpowiedniej do okresu wytwarzania produktu, części kosztów pośrednich zalicza się zmienne pośrednie koszty produkcji oraz tę część stałych, pośrednich kosztów produkcji, które odpowiadają poziomowi tych kosztów przy normalnym wykorzystaniu zdolności produkcyjnych (...)Do kosztów wytworzenia produktu nie zalicza się kosztów:

- 1) będących konsekwencją niewykorzystanych zdolności produkcyjnych i strat produkcyjnych,
- 2) ogólnego zarządu, które nie są związane z doprowadzaniem produktu do postaci i miejsca, w jakich się znajduje na dzień wyceny,
- 3) magazynowania wyrobów gotowych i półproduktów, chyba że poniesienie tych kosztów jest niezbędne w procesie produkcji,
- 4) kosztów sprzedaży produktów.

Koszty te wpływają na wynik finansowy okresu sprawozdawczego, w którym zostały poniesione”.

9.3.4 Alokacja kosztów wspólnych

Kosztami wspólnymi są koszty związane zarówno z działalnością opodatkowaną jak i zwolnioną. Inaczej jednak niż w przypadku przychodów – w odniesieniu do kosztów ustawodawca przewidział, iż taka kategoria kosztów może wystąpić. W takiej sytuacji do alokacji kosztów zastosowanie znajduje przepis art. 15 ust.2 ustawy o CIT, który stanowi, iż *„jeżeli podatnik ponosi koszty uzyskania przychodów ze źródeł, z których dochód podlega opodatkowaniu, oraz koszty związane z przychodami z innych źródeł, a nie jest możliwe ustalenie kosztów uzyskania przypadających na poszczególne źródła, koszty te ustala się w takim stosunku, w jakim pozostają przychody z tych źródeł w ogólnej kwocie przychodów.”*

Ustawa przewiduje więc uproszczony podział kosztów wspólnych, jednakże według ściśle ustalonego klucza. Niedopuszczalny jest podział kosztów wspólnych według zasad innych, niż określone w ustawie.

Określenie *„nie jest możliwe ustalenie kosztów przypadających na poszczególne źródła”* prowadzi do wniosku, że o bezpośrednim przypisaniu kosztów do źródeł działalności decydują okoliczności obiektywne, a nie subiektywne (np. leżące po stronie ewidencji podatnika). Zatem nie jest okolicznością uzasadniającą rozliczanie kosztów w proporcji do przychodów np. fakt, że są one grupowane na jednym koncie i ich odpowiednie rozbitcie wiązałoby się z istotnym nakładem pracy.

Rozliczanie kosztów wspólnych za pomocą klucza przychodowego jest uzasadnione wówczas, gdy części kosztów przypadających na poszczególne źródła w sposób obiektywny nie można ustalić na podstawie treści dowodów źródłowych, załączonych do niego specyfikacji, innych ewidencji, a także będących w dyspozycji podatnika narzędzi do pomiaru kosztów (np. systemy pomiaru czasu pracy, liczniki zużycia energii itp.). Zatem koszty wspólne to takie, których alokacja w sposób dokładny nie jest możliwa i konieczne jest zastosowanie kluczy rozliczeniowych. Jedynym zaś możliwym do zastosowania kluczem rozliczeniowym jest klucz przychodowy określony w art. 15 ust. 2 ustawy o CIT.

Z perspektywy doświadczeń przedsiębiorców strefowych stwierdzić należy, iż prawidłowa alokacja przychodów i kosztów do działalności zwolnionej i opodatkowanej często bywa przedmiotem sporów z organami podatkowymi. Ustalenie i przestrzeganie właściwych procedur pozwala na ograniczenie ryzyka podatkowego w tym zakresie

9.4 Rozliczanie strat

Zgodnie z zasadą, że przychody i koszty z działalności opodatkowanej i zwolnionej nie mogą być łączone, dochodu z działalności opodatkowanej nie może pomniejszać strata z działalności zwolnionej i odwrotnie - dochodu z działalności zwolnionej nie może pomniejszać strata z działalności opodatkowanej.

Zakaz łączenia dochodów/strat z działalności opodatkowanej dotyczy rozliczania strat z lat ubiegłych na podstawie art. 7 ust. 5 ustawy o CIT. Zgodnie z tym przepisem „o wysokość straty, o której mowa w ust. 2 [strata z działalności opodatkowanej], poniesionej w roku podatkowym można obniżyć dochód w najbliższych kolejno po sobie następujących pięciu latach podatkowych, z tym że wysokość obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% kwoty tej straty”.

Konsekwentnie, straty z lat ubiegłych z działalności zwolnionej nie mogą obniżyć dochodu z działalności opodatkowanej.

Powyższe oznacza, iż wysokość straty z działalności zwolnionej nie wpływa na wysokość należnego podatku. Straty te powinny mieć jednak bezpośredni wpływ na wysokość otrzymywanej pomocy publicznej w formie zwolnienia podatkowego, a zatem decydują o stopniu wykorzystania przysługujących limitów pomocy publicznej.

Ponieważ prawo przedsiębiorców strefowych do pomniejszania dochodu z działalności zwolnionej o straty poniesione na tej działalności bywa kwestionowane przez urzędy skarbowe, poniżej przedstawione zostały szczegółowe zasady rozliczania strat z działalności zwolnionej wraz z argumentacją prawną.

Przedmiotem wątpliwości jest możliwość pomniejszenia dochodu zwolnionego o wartość strat z działalności zwolnionej przy wyliczaniu wartości wykorzystanej pomocy publicznej. Wątpliwości dotyczą wyłącznie przedsiębiorców, którzy uzyskali zezwolenia po 2000 roku. „Starzy” przedsiębiorcy, na mocy art. 5 ust. 2 pkt. 4 ustawy z 2 października 2003 o zmianie ustawy o SSE do określenia wielkości pomocy publicznej z tytułu zwolnienia z podatku dochodowego przyjmują *dochód uzyskany z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie strefy w ramach zezwolenia, pomniejszony o równowartość strat poniesionych na tej działalności przez przedsiębiorcę*.

Istotę problemu, w odniesieniu do pozostałych przedsiębiorców, obrazuje poniższy przykład.

Przedsiębiorca, który otrzymał zezwolenie w roku 2003 za lata 2004 i 2005 osiągnął następujące wyniki z działalności zwolnionej i opodatkowanej.

Dane:	Ogółem	Działalność zwolniona	Działalność Opodatkowana
(Strata) za 2004	(1000)	(600)	(400)
Dochód za 2005	1500	1200	300

W dniu składania zeznania podatkowego przedsiębiorca w następujący sposób wyliczył wartość wykorzystanej pomocy publicznej:

Kalkulacja pomocy publicznej z uwzględnieniem strat poniesionych w latach ubiegłych
1200
-300 (50%*600)

900
* 19%

171

Czy słusznie postąpił przedsiębiorca pomniejszając dochód za rok 2005 o połowę straty za rok 2004?

W opinii autorów, przy wyliczaniu uzyskanej pomocy publicznej przez przedsiębiorców, którzy uzyskali zezwolenia po 2000 roku, należy uwzględnić straty z lat ubiegłych na zasadach analogicznych jak przy ustalaniu podstawy opodatkowania w podatku CIT.

Źródeł zasad wyliczenia pomocy publicznej należy poszukiwać w przepisach dotyczących pomocy publicznej. Obecnie podstawowym źródłem prawa w zakresie określania wielkości pomocy publicznej jest ustawa o postępowaniu w sprawach dotyczących udzielania pomocy publicznej.

Jak wynika z rozporządzenia wykonawczego do tej ustawy, w przypadku ulgi podatkowej, wyrażona w kwocie pieniężnej pomoc publiczna jest równa „w przypadku obniżenia podstawy opodatkowania - różnicy między kwotą podatku należnego bez uwzględnienia obniżenia podstawy opodatkowania a kwotą podatku po jej obniżeniu”⁷⁶.

Kierując się powyższą definicją i zestawiając wartość podatku należnego w przypadku, gdyby ten sam przedsiębiorca nie korzystał z ulgi oraz z uwzględnieniem ulgi dochodzimy do takiego samego wyniku do jakiego doszedł nasz przedsiębiorca rozliczając stratę.

2005 (bez uwzględnienia ulgi)	2005 (z uwzględnieniem ulgi)
1500	300
-500 (50%*1000)	-200 (50%*400)
-----	-----
1000	100
* 19%	* 19%
podatek 190	podatek 19
pomoc publiczna => 190 – 19 = 171	

Tym samym obniżenie podstawy opodatkowania (różnica pomiędzy podstawami opodatkowania w przypadku braku ulgi oraz skorzystania z niej), o którym mowa w przepisach o przeliczaniu pomocy publicznej, odpowiada kwocie dochodu

⁷⁶ §3 pkt 2 b rozporządzenia z dnia 15 października 2002 r. w sprawie szczegółowego sposobu obliczania wartości pomocy publicznej udzielanej w różnych formach, obowiązującego do 21 września 2004 r. oraz §4 pkt 2 b rozporządzenia z dnia 11 sierpnia 2004 r. o tym samym tytule. Brzmienie cytowanego przepisu nie uległo zmianie.

zwolnionego, pomniejszonego o straty ze źródeł zwolnionych z lat ubiegłych. Gdyby bowiem nie ulga podatkowa na podstawie zezwolenia, kwota dochodu zwolnionego powiększyłaby podstawę opodatkowania, a straty z lat ubiegłych, w części jakiej dotyczyły źródeł zwolnionych, obniżyłyby podstawę opodatkowania na zasadach przewidzianych w art. 7 ust. 5 ustawy o CIT.

Skoro przy obliczaniu podatku należnego bez uwzględnienia zwolnienia podatnik ma prawo do obniżenia dochodu o wartość strat z lat ubiegłych na zasadach określonych w art. 7 ust. 5 CIT, to uwzględniając zwolnienie należy wyłączyć zarówno dochód z działalności zwolnionej, jak i straty poniesione na tej działalności w latach ubiegłych.

Innymi słowy, nie powinno się zaliczać do wartości pomocy publicznej tej części podatku, jaka i tak nie ulega wpłacie z uwagi na prawo do rozliczenia straty na zasadach określonych w art. 7 ust. 5 ustawy o CIT.

W tym miejscu należy również zauważyć, że pod względem rozliczania strat z lat ubiegłych z działalności zwolnionej przy wyliczaniu pomocy publicznej „starzy” przedsiębiorcy dysponują szczególnymi uprawnieniami.

Jak wynika z brzmienia wskazywanego już art. 5 ust. 2 pkt. 4 ustawy z 2 października 2003 o zmianie ustawy o SSE, mogą oni uwzględniać straty w pełnej wysokości, tzn. nie są związani ograniczeniem w wysokości połowy straty.

9.5 Podsumowanie

Korzystanie ze zwolnienia podatkowego z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej w specjalnej strefie ekonomicznej wiąże się koniecznością odrębnego ustalania wyniku z działalności zwolnionej (strefowej) oraz opodatkowanej.

Podstawę opodatkowania należy ustalić dokonując:

- alokacji przychodów – poprzez wyłączenie przychodów księgowych nie stanowiących przychodów dla celów podatkowych oraz alokację pozostałych przychodów do działalności zwolnionej i opodatkowanej;
- alokacji kosztów – poprzez wyłączenie z kosztów księgowych kosztów nie stanowiących kosztów uzyskania przychodów dla celów podatkowych, bezpośrednią alokację kosztów, które na podstawie dokumentów źródłowych można w całości przypisać do działalności zwolnionej lub opodatkowanej oraz alokację współczynnikiem przychodowych tzw. kosztów wspólnych.

W przypadku prowadzenia działalności opodatkowanej wykraczającej poza sporadycznie dokonywane czynności nie objęte zakresem zezwolenia (np. najem, sprzedaż środków trwałych, itp.), w celu poprawnego ustalenia podstawy opodatkowania ewidencja księgową powinna zostać odpowiednio dostosowana (rozbudowana o analitykę dla obu rodzajów działalności).

10.
„Nie taki diabeł
straszny...”
- czyli jak
poradzić sobie
z dyskontowaniem?

Z chwilą przystąpienia Polski do UE, w wyniku negocjacji przedakcesyjnych zasady przyznawania zwolnień podatkowych w specjalnych strefach ekonomicznych uległy znaczącym zmianom. Konieczność zaadoptowania unijnych przepisów o pomocy publicznej dla przedsiębiorców do przepisów o zwolnieniach strefowych została zrealizowana w *Ustawie o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw z dnia 2 października 2003 r.* (wchodzącej w życie, poza określonymi w niej wyjątkami, z dniem wejścia Polski do UE). W wyniku tych zmian, zwolnienie podatkowe dostępne w SSE ze zwolnienia ograniczonego czasowo stało się zwolnieniem ograniczonym wartościowo, a podstawą kalkulacji dostępnej pomocy publicznej w postaci zwolnienia z podatku dochodowego jest odtąd wartość poniesionych wydatków inwestycyjnych lub kosztów zatrudnienia dotyczących miejsc pracy powstałych w wyniku inwestycji.

W okresie obowiązywania tzw. „starych” przepisów strefowych (przed wejściem Polski do Unii Europejskiej i wprowadzeniem regulacji dostosowanych do wspólnotowego prawodawstwa w zakresie pomocy publicznej) obowiązek dyskontowania nie istniał, gdyż nie był potrzebny. Przedsiębiorstwa działające na terenie SSE korzystały najczęściej z pełnego zwolnienia z podatku dochodowego, które – po spełnieniu pewnych podstawowych warunków (przede wszystkim poniesieniu min. 2 mln EUR wydatków inwestycyjnych) – obejmowało cały dochód spółki przez okres 10 lat oraz połowę dochodu przez kolejne lata do końca istnienia strefy i nie było uzależnione od wysokości faktycznie poniesionych kosztów. Zwolnienie z podatku dochodowego było więc wówczas ograniczone czasowo, a nie wartościowo. Nie zachodziła zatem potrzeba badania stopnia wykorzystania zwolnienia w stosunku do posiadanego limitu pomocy publicznej. Tym samym stosowanie jakiegokolwiek mechanizmu dyskontującego było bezzasadne.

Dzisiaj istotne jest to, że z jednej strony sam proces inwestycyjny trwa często kilka lat, a z drugiej wykorzystywanie wygenerowanej wartości zwolnienia (wg „nowych” zasad opartej na iloczynie wydatków inwestycyjnych i intensywności pomocy dla danego regionu), uzależnione od dochodowości biznesu, może trwać kolejne lata. Powstała więc potrzeba zapewnienia porównywalności kwot ponoszonych wydatków lub uzyskiwanej pomocy na przestrzeni tak długiego okresu, zrealizowana w obecnym stanie prawnym. W celu zagwarantowania waloryzacji wydatków i pomocy, czyli przede wszystkim uwzględnienia zmian

wartości pieniądza w czasie, do przepisów strefowych wprowadzono mechanizm dyskontowania. Przy jego użyciu, koszty inwestycji oraz wartość uzyskanej pomocy są dyskontowane na dzień uzyskania zezwolenia.

Po raz pierwszy mechanizm dyskontujący (w tym: zasady i wzór dyskontowania) pojawił się w zaktualizowanych rozporządzeniach w sprawie poszczególnych stref z 7 lub 14 września 2004 r. Obowiązkiem dyskontowania objęto wówczas wszystkich przedsiębiorców działających w oparciu o zezwolenie strefowe z wyjątkiem małych i średnich firm, które uzyskały zezwolenia przed 1 stycznia 2001 r. Przy próbie praktycznego zastosowania wskazanego w tych przepisach wzoru okazało się jednak, że jego matematyczna konstrukcja nie uwzględnia w sposób prawidłowy zmian wartości kosztów inwestycji i pomocy publicznej w czasie. Wynikało to z faktu, iż czynnik dyskontujący wartość odpowiednio kosztów inwestycji lub uzyskanej pomocy publicznej opierał się wyłącznie na WIBOR aktualnym w dniu poniesienia tego kosztu lub uzyskania pomocy, bez uwzględnienia stóp obowiązujących w okresie za który następuje dyskontowanie.

Poprawiony wzór, mający zastosowanie również do kosztów inwestycji poniesionych i pomocy publicznej uzyskanej przed jego obowiązywaniem, został zawarty w rozporządzeniach nowelizujących poszczególne rozporządzenia strefowe, opublikowanych w lutym i marcu 2005 r. Obowiązuje on do dzisiaj i przedstawia się następująco:

$$PV = Fx \prod_{i=1}^n \frac{1}{1 + r_i/12} = Fx \frac{1}{1 + r_1/12} \times \frac{1}{1 + r_2/12} \times \dots \times \frac{1}{1 + r_n/12}$$

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

PV - zdyskontowaną, na dzień wydania zezwolenia, wartość poniesionych wydatków lub otrzymanej pomocy,

F - wartość (nominalną) poniesionych wydatków z dnia ich poniesienia lub otrzymanej pomocy z dnia jej otrzymania,

i - kolejny miesięczny okres dyskontowania,

r_i - stopę dyskonta, określoną zgodnie z zasadami opisanymi poniżej, wyrażoną w ułamku dziesiętnym, właściwą dla *i*-tego okresu dyskontowania,

n - liczbę miesięcy, jaka upłynęła od dnia uzyskania zezwolenia na działalność w strefie do dnia poniesienia wydatków lub dnia otrzymania pomocy, przy czym:

- dniem poniesienia wydatku jest ostatni dzień miesiąca, w którym poniesiono wydatek;

- *dniem otrzymania pomocy jest ostatni dzień miesiąca, w którym udzielono pomocy w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz.U.07.59.404), czyli termin przewidziany na złożenie rocznego zeznania podatkowego;*
- *dniem uzyskania zezwolenia jest ostatni dzień miesiąca, w którym wydano zezwolenie.*

Kluczowym elementem wzoru odzwierciedlającym zmianę wartości pieniądza w czasie jest tzw. stopa referencyjna. W różnych okresach czasu była ona ustalana na podstawie różnych wskaźników. Biorąc pod uwagę okres istnienia SSE (obowiązkowi dyskontowania podlegają wydatki poniesione od momentu uzyskania zezwolenia, bez względu na datę jego wydania) wartość stopy referencyjnej dla wydatków poniesionych i pomocy otrzymanej we wskazanych okresach kształtowała się następująco:

Dla okresu:	Stosuje się:
od początku istnienia strefy do 31 stycznia 1998 r.	stopę WIBOR ze stycznia 1998 r.
od 1 lutego 1998 r. do 31 sierpnia 2004 r.	stopy WIBOR notowane w miesiącach poprzedzających miesiąc poniesienia wydatku lub otrzymania pomocy
od 1 września 2004 r. do 31 stycznia 2005 r. (okres przejściowy)	stopę w wysokości 9,46%
od 1 lutego 2005 r.	stopę referencyjną dla Polski publikowaną w Dzienniku Urzędowym Wspólnot Europejskich ⁷⁷ właściwą dla miesiąca, w którym wydatek został poniesiony lub pomoc otrzymana

Działanie mechanizmu dyskontowania, ujętego w aktualnie obowiązującym wzorze, stanowi zasadniczo iloczyn tzw. „miesięcznych czynników dyskontujących” odpowiadających miesiącom, które upłynęły od miesiąca uzyskania zezwolenia do miesiąca poniesienia wydatku lub otrzymania pomocy. Z uwagi na konstrukcję wzoru oraz samą ideę dyskontowania można sformułować wniosek: im więcej czasu mija od wydania zezwolenia do poniesienia wydatku lub otrzymania pomocy, tym niższa będzie wartość zdyskontowana w stosunku do nominalnej.

Prześledźmy jednak proces *dyskontowania krok po kroku*. W celu porównania obu wartości – czyli przysługującego Spółce limitu pomocy publicznej i otrzymanej dotychczas pomocy w formie zwolnienia z podatku dochodowego – oraz obliczenia pozostałego do wykorzystania limitu pomocy należy wykonać następujące czynności:

- wyodrębnić wydatki inwestycyjne lub koszty zatrudnienia *według miesięcy* ich poniesienia, od momentu wydania zezwolenia do dnia badania;
- ustalić wartości podatku przypadającego na dochód z działalności zwolnionej z podatku dochodowego (określonej w zezwoleniu) *za poszczególne lata podatkowe od momentu uzyskania zezwolenia*;
- zdyskontować poszczególne wydatki inwestycyjne lub koszty zatrudnienia, uwzględniając stopy referencyjne właściwe dla następujących po sobie miesięcy (od dnia wydania zezwolenia do dnia poniesienia wydatku);
- zdyskontować otrzymaną dotychczas pomoc publiczną według wartości wykazanych w zeznaniach podatkowych za poszczególne lata licząc od momentu uzyskania zezwolenia, uwzględniając stopy referencyjne właściwe dla następujących po sobie miesięcy (od dnia wydania zezwolenia do dnia, w którym przypada termin złożenia zeznania podatkowego za dany rok podatkowy);
- zsumować zdyskontowane wartości wydatków inwestycyjnych lub kosztów zatrudnienia;
- odrębnie zsumować zdyskontowane wartości otrzymanej pomocy (niezapłaconego podatku) [A];
- obliczyć ogólną wartość wygenerowanego zwolnienia podatkowego jako *iloczyn sumy zdyskontowanych wydatków i dopuszczalnej intensywności pomocy* [B] (wyrażonej w %, uzależnionej od czasu wydania zezwolenia

lub regionu, w którym realizowana jest inwestycja – szerzej na ten temat piszemy w części dotyczącej rodzajów przedsiębiorców strefowych);

- ustalić wysokość pozostałej do wykorzystania pomocy publicznej poprzez odjęcie otrzymanej dotychczas pomocy od ogólnej wartości zwolnienia podatkowego wygenerowanego dotychczas przez Spółkę [B – A].

Dalsza analiza przepisów określających zasady dyskontowania wskazuje, iż niezależnie od tego, w jakim dniu miesiąca zostanie poniesiony dany wydatek, należy zastosować stopę dyskontową właściwą dla tego miesiąca. Natomiast z uwagi na fakt, iż zgodnie z przepisami o pomocy publicznej⁷⁷ momentem uzyskania / udzielenia pomocy publicznej w postaci zwolnienia podatkowego jest data złożenia rocznego zeznania podatkowego (w sytuacji gdy rok podatkowy jest zgodny z rokiem kalendarzowym – 31 marca roku następującego po roku podatkowym dla osób prawnych i 30 kwietnia dla osób fizycznych), uzyskana w postaci niezapłaconego podatku dochodowego pomoc publiczna dyskontowana jest w praktyce raz w roku.

O ile zatem kontrola zdyskontowanej wartości poniesionych wydatków inwestycyjnych powinna następować co miesiąc, o tyle faktyczne porównanie obu wartości, czyli zdyskontowanej sumy poniesionych dotychczas wydatków (a tym samym limitu pomocy publicznej) oraz przyznanej pomocy (niezapłaconego podatku) możliwe jest raz w roku, w momencie składania zeznania podatkowego za cały rok podatkowy. Porównanie to umożliwia określenie skali aktualnego wykorzystania dostępnego limitu pomocy publicznej i kalkulację wartości pozostałego do wykorzystania zwolnienia.

Zastosowanie powyższych zasad w końcowym okresie wykorzystywania przysługującego przedsiębiorcy zwolnienia może powodować określone konsekwencje. W sytuacji zbliżania się do pełnego wykorzystania dostępnego zwolnienia podatkowego (przy założeniu stałego osiągania dochodu podatkowego) ostateczne „skonsumowanie” tego zwolnienia może nastąpić faktycznie w trakcie trwania roku podatkowego.

Jeśli, przykładowo, przedsiębiorca na koniec roku podatkowego I był uprawniony jeszcze do 190 tys. PLN zwolnienia podatkowego, a za pierwszy miesiąc roku podatkowego II osiągnął dochód z działalności prowadzonej w SSE w wysokości 1 mln PLN⁷⁸, to faktycznie wykorzystał w pełni zwolnienie już w pierwszym miesiącu tego roku. Tym samym podatek należny za kolejnych jedenaście miesięcy stanowi podatek do zapłaty (zakładając, iż w następnych miesiącach nie wystąpi strata

⁷⁷ Art. 2 pkt 11 lit. b) Ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (t. j. Dz.U z 2007 r., Nr 59, poz. 404).

⁷⁸ Dla przejrzystości przykładu wartości przed dyskontowaniem.

przewyższająca dochód za cały rok oraz nie poniesie dalszych kosztów inwestycji zwiększających przysługujący mu limit pomocy publicznej).

Wobec powyższego, powstaje pytanie, czy rozliczenie wykorzystanego zwolnienia powinno nastąpić w trakcie roku podatkowego w momencie jego faktycznego wyczerpania czy na koniec roku podatkowego. Ze względu na przywołaną powyżej definicję momentu przyznania/uzyskania pomocy oraz zmienione od 1 stycznia 2007 r. przepisy o rozliczeniach podatkowych (likwidacja deklaracji miesięcznych) wydaje się jednak, że rozliczenie wykorzystanego zwolnienia i ewentualne stwierdzenie podatku do zapłaty za miesiące przypadające po wyczerpaniu zwolnienia powinno nastąpić na koniec roku podatkowego, w momencie złożenia zeznania rocznego. Tym samym, jeśli po styczniu (ale przed upływem terminu do złożenia zeznania za rok II) zostaną poniesione kolejne koszty inwestycji, może się okazać, że całość podatku przypadającego na dochód z działalności zwolnionej nie będzie podlegała wpłacie do urzędu skarbowego.

Obok rozważań na temat technicznego i praktycznego wymiaru procedury dyskонтowania, warto zastanowić się również, kogo obowiązek dyskонтowania obejmuje. Biorąc pod uwagę dotychczasowe zmiany prawa regulującego działalność SSE, w szczególności zmianę charakteru ulgi strefowej ze zwolnienia czasowego na zwolnienie limitowane wartościowo oraz odmienne statusy prawne przedsiębiorców strefowych zdeterminowane datą uzyskania zezwolenia, obowiązkowi dyskонтowania podlegają:

- przedsiębiorstwa „duże” – inne niż małe i średnie⁷⁹ – o których mowa w art. 5 ust. 2 *Ustawy z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw* (Dz.U.03.188.1840), które uzyskały zezwolenia przed dniem 1 stycznia 2001 r. oraz
- wszystkie przedsiębiorstwa, których zezwolenia zostały wydane od dnia 1 stycznia 2001 r.

W naturalny sposób, ze względu na czasowy charakter zwolnienia ograniczonego odpowiednio do końca 2010 r. i 2011 r., zwolnione z obowiązku dyskонтowania są małe i średnie przedsiębiorstwa, które uzyskały zezwolenia przed 1 stycznia 2001 r.

W ocenie wielu przedsiębiorców, dyskонтowanie pomimo pozornych uproszczeń wprowadzonych w 2005 r. sprawia w praktyce sporo problemów, m.in. ze

⁷⁹ W rozumieniu Załącznika I do Rozporządzenia Komisji (WE) nr 70/2001 z dnia 12 stycznia 2001 r. w sprawie zastosowania art. 87 i 88 Traktatu WE w odniesieniu do pomocy państwa dla małych średnich przedsiębiorstw (Dz.Ur. UE.L. 10 z dnia 13 stycznia 2001 r.).

względu na konieczność identyfikacji poszczególnych wydatków np. w toku realizacji inwestycji z podziałem na poszczególne miesiące. Dlatego wskazane jest dokonywanie księgowania w sposób umożliwiający identyfikację poszczególnych wydatków dla celów dyskonta, tj. z podziałem na miesiące. Omówiona powyżej chronologia operacji zmierzających do ustalenia pozostałego do wykorzystania limitu pomocy publicznej odnosi się do sytuacji, w której jednorazowo pragniemy zbadać stan wykorzystania zwolnienia podatkowego według wartości zdyskontowanych, na dany dzień. Zalecane jest natomiast stworzenie mechanizmu kontroli poziomu wykorzystania limitu pomocy, który uwzględniałby konieczność dyskontowania na bieżąco.

11.
Apetyt rośnie
w miarę jedzenia
- czyli czy
przedsiębiorca
strefowy może
otrzymać również
inną pomoc
publiczną?

Regułą systemu pomocy publicznej w Unii Europejskiej jest podejście, zgodnie z którym finansowe wspieranie przedsiębiorstw z państwowej kasy zaburza wolną konkurencję i powoduje nierówność szans na jednolitym rynku europejskim. Stąd wszelkie unijne przepisy dotyczące pomocy publicznej są zbiorami wyjątków od tej reguły. Jednym z rodzajów pomocy publicznej zdefiniowanym w przepisach wspólnotowych jest pomoc regionalna. Zwolnienie podatkowe, z którego korzystają przedsiębiorstwa działające na terenie specjalnych stref ekonomicznych stanowi właśnie formę krajowej pomocy regionalnej.

Głównym celem pomocy regionalnej jest wspomaganie rozwoju mniej zamożnych i uprzywilejowanych regionów poprzez wsparcie inwestycji i tworzenia nowych miejsc pracy. Poziom zamożności mierzony jest poprzez porównanie PKB na jednego mieszkańca w danym regionie ze średnim PKB na jednego mieszkańca w całej UE. Dążenie do wyrównywania różnic między regionami stało się wyzwaniem tym bardziej aktualnym, że ostatnie rozszerzenie UE powiększyło rozbieżności pod względem zamożności poszczególnych regionów.

Unijne przepisy dopuszczają pomoc regionalną dla przedsiębiorstw w regionach, w których PKB na jednego mieszkańca jest niższy niż 75% średniej dla wszystkich krajów UE. Dzięki takiemu podejściu obszar całej Polski może korzystać z pomocy regionalnej. Jednakże, ze względu na zróżnicowanie poziomu rozwoju gospodarczego województw, pulapy pomocy (tzw. intensywność pomocy) dla poszczególnych regionów nie są takie same i wahają się między 30 a 50%. Szczegółowe ustalenie poziomów pomocy dla dużych firm na lata 2007-2013 przedstawia się następująco⁸⁰:



80 Zgodnie z Rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 13 października 2006 r. w sprawie ustalenia mapy pomocy regionalnej (Dz.U. Nr 190, poz. 1402).

Ponieważ apetyt rośnie w miarę jedzenia, wiele firm działających w SSE interesuje się również innymi formami pomocy publicznej, np. dotacjami z funduszy strukturalnych Unii Europejskiej, lokalnym zwolnieniem z podatku od nieruchomości lub podatkowymi instrumentami wspierania działalności innowacyjnej. W oparciu o przepisy wspólnotowe w obszarze pomocy publicznej, można jednoznacznie stwierdzić, iż istnieje możliwość łączenia (tzw. kumulacji) różnych form regionalnej pomocy publicznej w ramach realizacji jednego projektu inwestycyjnego.

Podjęwając działalność na terenie SSE należy być w pełni świadomym takich możliwości i nie obawiać się technicznych utrudnień w rozliczaniu kilku źródeł pomocy jednocześnie. Jedynym poważnym ograniczeniem jest poziom intensywności pomocy określony dla danego regionu zgodnie z mapą pomocy regionalnej (powyżej), np. 40% w województwie śląskim dla dużych firm. Oznacza to, iż w takim przypadku łączna wartość pomocy uzyskanej w różnych formach nie może przekroczyć 40% kwalifikowanych wydatków inwestycyjnych. Kumulacja taka pozwala na optymalizację nakładów finansowych oraz najczęściej realne przyspieszenie „konsumpcji” dopuszczalnej wartości pomocy publicznej. Należy zatem podkreślić, iż korzystanie z pomocy publicznej z jednego źródła, np. zwolnienia podatkowego w SSE, nie wyklucza możliwości ubiegania się o dodatkowe dofinansowanie w innej formie.

Należy równocześnie pamiętać, iż kumulacji podlega pomoc uzyskana w odniesieniu do jednego projektu (tych samych wydatków). Co oznacza, że limit pomocy ustalany jest odrębnie dla każdego projektu inwestycyjnego⁸¹.

11.1 Kalkulacja skumulowanej wartości pomocy regionalnej

Jak wspomnieliśmy powyżej, pomoc regionalna jest pomocą na nowe inwestycje. W pierwszej kolejności należy zatem określić dokładny zakres projektu inwestycyjnego, a w szczególności wydatki podlegające dofinansowaniu w ramach regionalnej pomocy publicznej. W przypadku zwolnienia podatkowego z tytułu prowadzenia działalności na terenie SSE na podstawie zezwolenia, kosztami kwalifikującymi do objęcia pomocą, są wszelkie koszty poniesione w związku z daną inwestycją, spełniające kryteria określone w § 6 rozporządzenia właściwego dla każdej ze stref (np. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 2 listopada 2006 r. w sprawie katowickiej specjalnej strefy ekonomicznej – rozporządzenie strefowe).

Następnie należy ustalić, jakie rodzaje pomocy publicznej otrzymanej przez przedsiębiorcę zostały udzielone w oparciu o te same koszty kwalifikujące, tj. o wszelkie koszty poniesione w związku z nową inwestycją stanowiące koszty

⁸¹ O ustalaniu limitu pomocy traktuje pkt 4.4. w rozdziale IV.

kwalifikowane w świetle przepisów rozporządzenia strefowego. Badanie to ma na celu identyfikację tych form wsparcia, które zaliczają się do systemu pomocy regionalnej. Nie podlegają bowiem kumulacji z pomocą udzielaną w SSE, a więc nie są wliczane do limitu pomocy regionalnej, instrumenty pomocy:

- horyzontalnej (np. na prace badawczo-rozwojowe, ochronę środowiska, zatrudnienie i szkolenia);
- sektorowej (pomoc dla wybranych sektorów, np. górnictwa węgla, stoczniowego);
- „*de minimis*” (pomoc nie przekraczająca 200 tys. euro w ciągu trzech kolejnych lat, np. umorzenie zaległości podatkowych, wsparcie udziału w targach zagranicznych lub jednorazowa amortyzacja wprowadzona od 1 stycznia 2007 r. do przepisów o podatku dochodowym).

Każdy z tych rodzajów pomocy publicznej podlega odrębnym regulacjom, a ich wykorzystanie nie wpływa na wartość skumulowanej pomocy regionalnej, limitowanej pułapami pomocy ustalonymi dla poszczególnych regionów.

Badając stopień wykorzystania pomocy dla danego projektu, a tym samym określając kwotę dopuszczalnej pomocy publicznej, należy zwrócić szczególną uwagę na różne *definicje momentu przyznania pomocy*. Zgodnie z regulacjami zawartymi w przepisach ogólnych o pomocy publicznej, w przypadku zwolnienia podatkowego dniem udzielenia pomocy jest termin złożenia rocznego zeznania podatkowego, natomiast dla dotacji z funduszy unijnych jest to dzień podpisania umowy o dofinansowanie z instytucją wdrażającą.

Dla przedsiębiorstw strefowych korzystających z innych form wsparcia regionalnego jest zatem niezwykle istotne badanie na bieżąco tempa wyczerpywania limitu pomocy. Może się bowiem okazać, że w wyniku podpisania umowy o dotację w trakcie trwania roku podatkowego, przedsiębiorca będzie zmuszony do zapłaty podatku za ten rok, gdyż w pierwszej kolejności limit pomocy wygenerowany przez poniesione wydatki inwestycyjne zostanie „skonsumowany” przez dofinansowanie w postaci dotacji.

Ze względu na różnorodność form pomocy publicznej (np. zwolnienie lub ulga podatkowa, dotacja bezpośrednia, kredyt preferencyjny) z jednej strony oraz obowiązek przestrzegania „wspólnego” limitu pomocy z drugiej, powstała potrzeba zapewnienia porównywalności kwot pomocy uzyskiwanej w różnej postaci. Możliwe jest to dzięki zastosowaniu mechanizmu przeliczania poszczególnych korzyści wynikających z różnych form wsparcia na kwotę, jaką otrzymałby beneficjent w formie dotacji bezpośredniej.

Dokładne zasady kalkulacji wartości pomocy przyznawanej w różnej formie – w tym wzory odnoszące się do poszczególnych rodzajów pomocy – zostały określone w Rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 11 sierpnia 2004 r. w sprawie szczegółowego sposobu obliczania wartości pomocy publicznej udzielanej w różnych formach⁸².

Warto pamiętać ponadto, że przy obliczaniu skumulowanej wartości wsparcia należy brać pod uwagę zdyskontowane kwoty pomocy (więcej na ten temat w części poświęconej mechanizmowi dyskontowania wydatków i pomocy w ramach SSE).

Analogiczną do przedstawionej powyżej kalkulację należy przeprowadzić, w sytuacji, gdy przedsiębiorstwo korzystające z pomocy publicznej w ramach SSE rozważa ubieganie się o dodatkowe formy wsparcia. Pozwala to wówczas na ocenę dopuszczalności oraz efektywności wykorzystania pomocy z kilku źródeł. Umożliwia ponadto świadome planowanie i optymalizację wykorzystania pomocy publicznej w odniesieniu do danego projektu inwestycyjnego.

11.2 Inne formy pomocy regionalnej

Przedsiębiorca inwestujący w SSE i korzystający z przysługującego mu zwolnienia w podatku dochodowym ma do dyspozycji także szereg innych instrumentów wsparcia w formie pomocy regionalnej. W przypadku finansowania z innych źródeł „inwestycji strefowej”, czyli tej, która stanowi podstawę do wygenerowania limitu zwolnienia podatkowego, musi jednakże pamiętać o kumulacji pomocy regionalnej i przestrzeganiu związanego z nią pułapu pomocy. Jeśli przedmiotem wsparcia będzie inwestycja (projekt inwestycyjny), która nie jest objęta pomocą w formie zwolnienia, limit pomocy publicznej obliczany będzie odrębnie dla każdego projektu, nie będzie natomiast brana pod uwagę wartość pomocy w postaci zwolnienia z podatku dochodowego.

Do najbardziej atrakcyjnych form pomocy regionalnej – poza zwolnieniem podatkowym z tytułu działalności w SSE – dostępnych w Polsce należą:

1) Dotacje z funduszy strukturalnych Unii Europejskiej

W okresie budżetowym UE 2007-2013 polskie przedsiębiorstwa będą mogły ubiegać się o dofinansowanie w ramach następujących programów operacyjnych:

- Program Operacyjny „Innowacyjna Gospodarka” – dotacje na inwestycje z wykorzystaniem innowacyjnych technologii, prace badawczo-rozwojowe

⁸² Dz. U. Nr 194, poz. 1983 z późn. zm.

i wdrożenie ich wyników, dotacje na duże projekty inwestycyjne w sektorze produkcyjnym (powyżej 40 mln euro), dotacje na znaczące inwestycje w sektorze usług nowoczesnych (np. centra usług wspólnych, centra outsourcingowe, call-center);

- Program Operacyjny „*Kapitał Ludzki*” – dotacje na szkolenia ogólne i specjalistyczne, otwarte i zamknięte dla kadry zarządzającej i pracowników przedsiębiorstw, dofinansowanie studiów podyplomowych;
- Program Operacyjny „*Infrastruktura i Środowisko*” – dotacje na inwestycje dostosowujące przedsiębiorstwa do wymogów ochrony środowiska (w tym systemy zarządzania środowiskowego, gospodarka odpadami, wdrażanie najlepszych dostępnych technik, gospodarka wodno-ściekowa, ochrona powietrza), inwestycje w odnawialne źródła energii;
- *Regionalne Programy Operacyjne* – dotacje na inwestycje i inne projekty rozwojowe o wartości do 2 mln euro (szczegółowe obszary i warunki wsparcia różnią się na poziomie poszczególnych województw).

2) Kredyt Technologiczny

Kredyt technologiczny jest kredytem inwestycyjnym udzielanym przedsiębiorcom realizującym inwestycje technologiczne. Kredyt ten jest udzielany przez Bank Gospodarstwa Krajowego na warunkach zbliżonych do rynkowych. *Dzięki możliwości jego częściowego umorzenia może on stanowić preferencyjne źródło finansowania inwestycji.*

Kredyt technologiczny jest przeznaczony na sfinansowanie inwestycji polegającej na:

- zakupie nowej technologii, jej wdrożeniu i uruchomieniu w oparciu o nią produkcji nowych lub zmodernizowanych wyrobów lub świadczenia nowych lub zmodernizowanych usług,
- wdrożeniu własnej technologii i uruchomieniu w oparciu o nią produkcji nowych lub zmodernizowanych wyrobów lub świadczenia nowych lub zmodernizowanych usług.

Nową technologię stanowi wiedza technologiczna w postaci wartości niematerialnych i prawnych, w szczególności wyników badań naukowych i prac rozwojowych, która:

Warunkami koniecznymi do uzyskania pomocy są:

- zgłoszenie organowi podatkowemu o zamiarze korzystania z pomocy przed rozpoczęciem realizacji inwestycji;
- zapewnienie co najmniej 25-procentowego udziału własnego w finansowaniu inwestycji;
- utrzymanie inwestycji w danym regionie przez co najmniej 5 lat od zakończenia jej realizacji – w przypadku dużych przedsiębiorców, lub przez co najmniej 3 lata – w przypadku małych i średnich przedsiębiorców;
- utworzenie nowych miejsc pracy w ciągu 3 lat od zakończenia inwestycji oraz ich utrzymanie przez 5 lat – w przypadku dużych przedsiębiorców lub 3 lata – w przypadku małych i średnich przedsiębiorców, (w przypadku pomocy obliczanej na podstawie kosztów wynagrodzenia).

xxx

Przedsiębiorcy prowadzący działalność w SSE i korzystający z tego tytułu ze zwolnienia z podatku dochodowego mogą zatem równolegle ubiegać się o pomoc publiczną, w tym regionalną, z innych źródeł. Z uwagi na charakter pomocy strefowej, w przypadku innych form pomocy regionalnej muszą jednakże pamiętać o ograniczeniu pomocy regionalnej do wysokości limitu kalkulowanego dla danego projektu inwestycyjnego. Bieżące badanie poziomu wykorzystania tego limitu na dzień udzielenia pomocy w odniesieniu do każdej formy wsparcia jest niezbędne dla optymalizacji możliwości wynikających z oferty pomocy regionalnej, jak również dla bezpieczeństwa podatkowego i finansowego przedsiębiorstwa (ochrona przed otrzymaniem pomocy nienależnej i ewentualnymi konsekwencjami dotyczącymi zwrotu takiej pomocy). Jednocześnie, korzystanie z różnych form pomocy regionalnej, w tym zwolnienia z tytułu działalności w SSE, nie zamyka możliwości otrzymania dodatkowego dofinansowania w postaci np. pomocy „de minimis”, której limit kalkulowany jest odrębnie w stosunku do pomocy regionalnej.

12. 101 dalmatyńczyków - czyli status (rodzaje) przedsiębiorców strefowych

Specjalne strefy ekonomiczne w Polsce powstały w latach 1995 - 1997 r., czyli na długo przed wejściem naszego kraju do Unii Europejskiej. Zasady korzystania z pomocy publicznej w formie zwolnień w podatku dochodowym z tytułu działalności na ich terenie na podstawie zezwolenia przez długi czas były zasadniczo niezgodne z zasadami korzystania z pomocy publicznej obowiązującymi na terenie Unii Europejskiej.

W związku z przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej, nastąpiła konieczność harmonizacji polskiego prawa dotyczącego funkcjonowania SSE w Polsce z zasadami udzielania pomocy publicznej Unii Europejskiej. Zasadniczym celem w tym zakresie było wprowadzenie ograniczeń pomocy publicznej, wynikających z intensywności pomocy właściwych dla poszczególnych regionów. W wyniku zmian legislacyjnych będących konsekwencją harmonizacji doszło do zróżnicowania zasad korzystania z pomocy publicznej przez przedsiębiorców strefowych według daty wydania zezwolenia oraz wielkości przedsiębiorcy strefowego.

Po akcesji Polski do Unii Europejskiej, wyodrębnienie kolejnych grup przedsiębiorców korzystających z pomocy publicznej w związku z działalnością na terenie strefy było konsekwencją zmian zasad korzystania z tej pomocy w prawie wspólnotowym.

12.1 Prawo do korzystania z pomocy publicznej w świetle zmian obowiązujących od 1 stycznia 2001 r.

Pierwszy etap harmonizacji nastąpił wraz z wejściem w życie ustawy z dnia 16 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o SSE oraz o zmianie niektórych ustaw⁸⁴. Wejście w życie tej ustawy (większość przepisów weszła w życie z dniem 1 stycznia 2001 r.) doprowadziło do podziału przedsiębiorców na przedsiębiorców posiadających zezwolenie wydane przed dniem 1 stycznia 2001 r. oraz po tej dacie.

Przedsiębiorcom posiadającym zezwolenie wydane przed dniem 1 stycznia 2001 r. zostało zagwarantowane prawo do korzystania ze zwolnień podatkowych na zasadach obowiązujących przed tym dniem, czyli, w konsekwencji, do korzystania z praktycznie nieograniczonego zwolnienia w podatku dochodowym.

⁸⁴ Dz. U. Nr 117, poz. 1228 z późn. zm.

Wprowadzenie zasad korzystania z niego były zasadniczo niezgodne z zasadami korzystania z pomocy publicznej określonymi w prawie wspólnotowym, jednak uprawnienie do korzystania ze zwolnienia na ich podstawie stało się dla wskazanych przedsiębiorców gwarancją ochrony ich praw nabytych.

Zasady korzystania z pomocy publicznej w formie zwolnień w podatku dochodowym po dniu 1 stycznia 2001 r. zostały zasadniczo dostosowane do regulacji wspólnotowych. Wysokość pomocy publicznej przysługującej przedsiębiorcom strefowym została uzależniona od maksymalnej intensywności pomocy obowiązującej dla danego regionu oraz wydatków poniesionych związku z inwestycją na terenie strefy (patrz uwagi do punktu 2).

12.2 Prawo do korzystania ze zwolnień w świetle zmian obowiązujących od 1 maja 2004 r.

W związku z akcesją Polski do Unii Europejskiej doszło do dalszego zróżnicowania przedsiębiorców strefowych. Zróżnicowania tego dokonała ustawa z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw⁸⁵ („ustawa zmieniająca”), implementująca postanowienia Traktatu Akcesyjnego do prawa polskiego.

Zgodnie z przepisami ustawy zmieniającej, zasady korzystania z pomocy publicznej zostały zróżnicowane w zależności od:

- wielkości przedsiębiorcy; w odniesieniu do przedsiębiorców którzy uzyskali zezwolenia przed 2001 rokiem wielkość ustalana jest na dzień wejścia Polski do Unii Europejskiej, będącym jednocześnie dniem wejścia w życie większości przepisów ustawy zmieniającej, tj. na dzień 1 maja 2004 r., oraz
- daty wydania zezwolenia.

Podstawą do określenia wielkości przedsiębiorcy na dzień 1 maja 2004 r. są kryteria zawarte w Załączniku I do rozporządzenia nr 70/2001/WE z dnia 12 stycznia 2001 r. w sprawie zastosowania art. 87 i 88 Traktatu WE w odniesieniu do pomocy państwa dla małych i średnich przedsiębiorstw („Załącznik”). W oparciu o treść Załącznika, przedsiębiorcy posiadający zezwolenie wydane przed dniem 1 stycznia 2001 r. zostali podzieleni na małych, średnich oraz innych, czyli dużych⁸⁶.

⁸⁵ Dz. U. Nr 188, poz. 1840 z późn. zm.

⁸⁶ Kryteria ustalania wielkości przedsiębiorców zostały wyczerpująco omówione w rozdziale III.

12.3.1 Pomoc publiczna dla małych i średnich przedsiębiorców

Zgodnie z ustawą zmieniającą, mali i średni przedsiębiorcy, którzy otrzymali zezwolenie na działalność na terenie strefy przed dniem 1 stycznia 2001 r., zachowali prawo do zwolnień podatkowych na tzw. „starych zasadach”, tj. według ich stanu na dzień 31 grudnia 2000 r. Okres korzystania ze zwolnienia został jednak skrócony do dnia 31 grudnia 2011 r. dla małych, oraz do dnia 31 grudnia 2010 r. dla średnich przedsiębiorców. Spowodowało to skrócenie okresu korzystania przez nich ze zwolnień podatkowych efektywnie o kilka lat (na „starych” zasadach przedsiębiorcy ci mogli korzystać ze zwolnienia podatkowego do końca istnienia danej strefy w Polsce, tj. maksymalnie do 2015 – 2017 w zależności od strefy).

W praktyce oznaczało to możliwość korzystania ze zwolnień podatkowych w dotychczasowym kształcie (w wielu przypadkach – z pełnego zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym) niemniej, z uwzględnieniem czasowego ograniczenia.

12.3.2 Pomoc publiczna dla dużych przedsiębiorców

W przeciwieństwie do zmian w zakresie pomocy publicznej dla małych i średnich przedsiębiorców, sposób korzystania i zakres pomocy publicznej dla przedsiębiorców, którzy otrzymali zezwolenie przed dniem 1 stycznia 2001 r., a na dzień 1 maja 2004 r. posiadali status dużego przedsiębiorcy, uległ radykalnej zmianie.

Co najistotniejsze, ustawa zmieniająca wprowadziła limity maksymalnej wielkości pomocy publicznej, jaką przedsiębiorca strefowy mógł uzyskać, liczone jako procent poniesionych kosztów inwestycji (intensywność pomocy). W tym zakresie intensywności uzależnione zostały od rodzaju prowadzonej działalności gospodarczej (przedsiębiorcy z lub spoza sektora motoryzacyjnego) oraz daty wydania zezwolenia (przed 1.01.2000 r. lub po 31.12.1999 r.). Przedsiębiorców spoza sektora motoryzacyjnego podzielono na dwie grupy na podstawie daty uzyskania zezwolenia. Dla przedsiębiorców, którzy uzyskali zezwolenie przed dniem 1 stycznia 2000 r., limit pomocy został określony na poziomie 75% poniesionych kosztów inwestycji. Dla pozostałych, tj. posiadających zezwolenie wydane w 2000 r., limit ten został ustalony na poziomie 50% kosztów inwestycji.

Odejście od „starych” zasad korzystania z pomocy publicznej i wprowadzenie metody jej kalkulacji w oparciu o limity procentowe w praktyce znacznie ogranicza wielkość pomocy dla tej kategorii przedsiębiorców⁸⁷.

⁸⁷ W pewnych sytuacjach dla „starych” przedsiębiorców „nowe” regulacje mogą się okazać korzystniejsze od tych, jakie obowiązywały przed 2001 r. W stanie prawnym obowiązującym przed 2001 przez pierwszych 10 lat dochód zwolniony był w całości, a przez kolejne aż do końca istnienia strefy w połowie. Zgodnie z nowymi regulacjami dochód jest zwolniony aż do wyczerpania limitu. Jeśli zatem przedsiębiorca dysponuje odpowiednio wysokim limitem, którego nie będzie w stanie wykorzystać do

Pewnym złagodzeniem niekorzystnych skutków ograniczenia pomocy publicznej była nowa definicja kosztów kwalifikujących się do objęcia tą pomocą, stanowiących podstawę do określenia jej limitu. W przeciwieństwie do definicji wydatków inwestycyjnych obowiązującej na dzień 31 grudnia 2000 r., definicja ta dopuszczała zaliczenie do kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą publiczną m.in. kosztów zakupu używanych maszyn i urządzeń oraz kosztów wkładów niepieniężnych wniesionych do przedsiębiorstwa przed dniem 1 maja 2004 r. Jednocześnie, dla ustalenia limitu pomocy publicznej uwzględniane były koszty poniesione od dnia uzyskania zezwolenia do dnia 31 grudnia 2006 r.

W celu dodatkowego złagodzenia niekorzystnych skutków wynikających z naruszenia zasady ochrony praw nabytych, tj. praw do zwolnienia podatkowego w kształcie obowiązującym do dnia 31 grudnia 2000 r., dużym przedsiębiorcom zagwarantowany został pakiet „zachęt”, pod warunkiem zaakceptowania nowych zasad oraz tzw. konwersji zezwolenia. Na pakiet ten składają się:

- zwolnienie z podatku od nieruchomości, którego wysokość jest ustalana według stanu gruntów, budynków i budowli na 2000 r. i według stawek wówczas obowiązujących;
- umorzenie przez gminy zaległości podatkowych z tytułu podatku od nieruchomości dotyczącego przedsiębiorców, którzy zawarli umowę z gminą, w której gmina zobowiązała się do zwolnienia inwestora z podatku od nieruchomości w trakcie działalności na terenie strefy;
- dotacje z Funduszu Strefowego na nową inwestycję.

Wartość takiej dotacji nie może przekroczyć wartości środków zgromadzonych na Funduszu Strefowym. Stanowią one różnicę pomiędzy wysokością podatku dochodowego od dochodów osiąganych z tytułu działalności prowadzonej na terenie strefy na podstawie zezwolenia, a kwotą podatku, która podlegałaby zapłacie przy uwzględnieniu zwolnień obowiązujących według „starych” zasad. Innymi słowy, maksymalna wysokość dotacji jaką przedsiębiorca może otrzymać na nową inwestycję jest równa kwocie podatku, którego przedsiębiorca nie musiałby zapłacić, gdyby korzystał ze zwolnienia na „starych” zasadach.

12.3.3 Przedsiębiorca z sektora motoryzacyjnego

Odrębną grupę przedsiębiorców, wyodrębnioną w wyniku zmian wprowadzonych ustawą zmieniającą, stanowią przedsiębiorcy z sektora motoryzacyjnego. Do tej kategorii zaliczani są przede wszystkim przedsiębiorcy prowadzący

końca istnienia strefy, to całość jego dochodu będzie podlegała zwolnieniu. W starym stanie prawnym po upływie 10 lat zwolnienie dotyczyłoby tylko połowy dochodu.

działalność polegającą na produkcji, montażu lub pracach projektowo-wdrożeniowych w zakresie samochodów osobowych lub innych pojazdów mechanicznych przeznaczonych do przewozu osób, pojazdów mechanicznych przeznaczonych do przewozu towarów, nadwozi pojazdów mechanicznych, z wyłączeniem przyczep i naczep, silników stosowanych w tych pojazdach oraz silników spalinowych ze spalaniem wewnętrznym.

Za przedsiębiorcę z sektora motoryzacyjnego może być również uznany, pod pewnymi warunkami, przedsiębiorca będący dostawcą komponentów dla przedsiębiorcy z tego sektora, o ile swoją działalność wykonuje w bliskiej odległości od miejsca wykonywania działalności przedsiębiorcy z sektora motoryzacyjnego, a przedsiębiorca z sektora motoryzacyjnego jest odbiorcą co najmniej połowy komponentów sprzedawanych przez tego przedsiębiorcę.

Przedsiębiorca z sektora motoryzacyjnego, który otrzymał zezwolenie przed dniem 1 stycznia 2001 r., a na dzień 1 maja 2004 r. posiadał status dużego przedsiębiorcy, przy ustalaniu limitu przysługującej pomocy stosuje intensywność w wysokości 30%.

12.4 Przedsiębiorcy posiadający zezwolenia wydane w okresie 1 stycznia 2001 – 1 maja 2004 r.

Regulacje dotyczące pomocy publicznej, obowiązujące przedsiębiorców posiadających zezwolenie wydane w okresie od 1 stycznia 2001 r. do 1 maja 2004 r. odpowiadały zasadniczo przepisom Unii Europejskiej w zakresie pomocy publicznej. Podstawą do kalkulacji wysokości przysługującego przedsiębiorcy zwolnienia była wysokość poniesionych wydatków inwestycyjnych oraz intensywność dopuszczalnej maksymalnej pomocy dla regionu, w którym realizowana była inwestycja. W zależności od regionu maksymalna intensywność pomocy wahała się od 30% do 50% poniesionych kosztów. Jako koszty inwestycyjne kwalifikowane były: bądź koszty zatrudnienia (w przypadku inwestycji w nowe miejsca pracy) bądź koszty inwestycji (w przypadku inwestycji w środki trwałe), w zależności od rodzaju dokonywanej przez przedsiębiorcę inwestycji.

W tym okresie przepisy strefowe przewidywały tzw. standardową strukturę wydatków inwestycyjnych. Pozwalała ona na zakwalifikowanie do kosztów inwestycji kwalifikujących się do objęcia pomocą poszczególnych kategorii kosztów pod warunkiem, iż nie przekroczą one określonego udziału w ogóle kosztów inwestycji (np. koszty budynków i budowli w stosunku do całości kosztów inwestycji mogły stanowić do 40%; ewentualna nadwyżka nie kwalifikowała się do objęcia pomocą). Przedsiębiorcy, którzy w okresie obowiązywania tych przepisów otrzymali zezwolenie, zobowiązani byli do kalkulacji limitu przysługującej im pomocy publicznej z uwzględnieniem tej struktury.

Kalkulacja kosztów inwestycji w oparciu o strukturę wydatków inwestycyjnych była dla większości inwestorów niekorzystna, gdyż ograniczała możliwość zaliczenia całości poniesionych w związku z inwestycją wydatków do kosztów inwestycji stanowiących podstawę kalkulacji wysokości dostępnego limitu pomocy publicznej (zwolnienia podatkowego).

Z dniem wejścia Polski do Unii Europejskiej w przepisach rozporządzeń strefowych zrezygnowano ze stosowania standardowej struktury kosztów. Pojawił się również zapis, iż kwalifikacja wydatków inwestycyjnych ponoszonych przez przedsiębiorców strefowych, którzy otrzymali zezwolenie po dniu 31 grudnia 2000 r., do kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą publiczną powinna być dokonywana w oparciu o nową ich definicję, obowiązującą od 1 maja 2004 r. Jakkolwiek dla tych przedsiębiorców nowe zdefiniowanie kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą zrodziło konieczność przeliczenia poniesionych już wydatków według nowej definicji, zmiana jest rozwiązaniem korzystnym dla tych inwestorów.

12.5 Przedsiębiorcy posiadający zezwolenie wydane po 1 maja 2004 r.

Z dniem 1 maja 2004 r. weszła w życie większość przepisów ustawy zmieniającej, mającej na celu dostosowanie przepisów strefowych do przepisów prawa Unii Europejskiej w zakresie pomocy publicznej. W celu dostosowania przepisów obowiązujących wówczas rozporządzeń strefowych do zapisów tej ustawy, Rada Ministrów wydała szereg rozporządzeń nowelizujących (rozporządzenia te wydane zostały w dniu 30 marca 2004 r.).

Przepisy znowelizowanych rozporządzeń oparte były na regulacjach zawartych w Wytycznych Komisji Europejskiej w sprawie krajowej pomocy regionalnej na lata 2000-2006. Wprowadziły one m.in. definicję małego, średniego oraz dużego przedsiębiorcy, nową definicję kosztów kwalifikowanych, nowych miejsc pracy oraz dużego projektu inwestycyjnego. Przedsiębiorcy, którzy otrzymali zezwolenia po dniu akcesji Polski do Unii Europejskiej, zostali uprawnieni do korzystania z pomocy publicznej w kształcie w pełni zgodnym już z unijnymi regulacjami w zakresie polityki konkurencji.

Od 1 maja 2004 r. wielkość pomocy kalkulowana jest jako iloczyn maksymalnej intensywności pomocy dla danego regionu, ustalonej zgodnie z mapą pomocy regionalnej, oraz kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą (określonych definicją implementowaną do prawa polskiego z dnia akcesji).

Intensywność pomocy wahała się w granicach 30%-50%. Dodatkowo mali i średni przedsiębiorcy mieli prawo do intensywności powiększonej o 15%.

W przypadku przedsiębiorców działających w sektorze motoryzacyjnym, zasadniczo intensywność ustalana była w wysokości 30% intensywności właściwej dla regionu, w którym zrealizowana została inwestycja.

12.6 Przedsiębiorcy posiadający zezwolenia wydane po 1 stycznia 2007 r.

W związku z nowym okresem programowania Unii Europejskiej Komisja Europejska wydała nowe *Wytyczne w sprawie krajowej pomocy regionalnej na lata 2007-2013*. W oparciu o nowe wytyczne Rada Ministrów wydała nowe rozporządzenia strefowe regulujące zasady korzystania z pomocy publicznej w formie zwolnienia dochodu z opodatkowania w związku z działalnością na terenie SSE. Wprowadziły one m.in. zróżnicowanie limitu dostępnej pomocy publicznej dla małych przedsiębiorców i średnich przedsiębiorców.

Zgodnie z nową regulacją, maksymalna intensywność pomocy dla małego przedsiębiorcy może zostać podwyższona o 20%, a dla średniego – o 10% (do końca 2006 r. dla obu kategorii przedsiębiorców intensywność mogła być podwyższona o 15%). Nowe zasady udzielania pomocy regionalnej (w tym również znowelizowane intensywności pomocy dla poszczególnych regionów), wprowadzone do rozporządzeń strefowych, stosuje się do przedsiębiorców, których zezwolenia zostały wydane po dniu 1 stycznia 2007 r.

xxx

Harmonizacja prawa polskiego w zakresie pomocy publicznej z prawem Unii Europejskiej skutkowałą szeregiem zmian legislacyjnych, w wyniku których doszło do wyodrębnienia kilku grup przedsiębiorców strefowych. W praktyce, harmonizacja zrodziła szereg wątpliwości dotyczących zasad kalkulowania i rozliczania pomocy publicznej, w szczególności przez przedsiębiorców posiadających zezwolenia wydane przed dniem 1 stycznia 2001 r. Źródłem dodatkowych wątpliwości może być kalkulowanie i rozliczanie pomocy publicznej przez podmioty prowadzące działalność na terenie strefy na podstawie kilku zezwoleń wydanych w różnych latach. Pomimo faktu, iż od akcesji Polski do Unii Europejskiej, skutkującej wprowadzeniem nowych, przejrzystych zasad korzystania z pomocy publicznej, minęły cztery lata, praktyka w dalszym ciągu nie wyeliminowała wielu wątpliwości związanych z korzystaniem z pomocy publicznej na terenie strefy. Określenie statusu przedsiębiorstwa strefowego w kontekście daty wydania zezwolenia i aplikowalności określonego stanu prawnego jest wciąż kluczowe dla precyzyjnego ustalenia rzeczywistych korzyści wynikających z prowadzenia działalności na terenie SSE.

13.

Cesarzowi co cesarskie

- czyli obowiązki sprawozdawcze przedsiębiorcy strefowego

Korzystanie ze zwolnienia dochodu z opodatkowania podatkiem dochodowym w związku z prowadzeniem działalności na terenie specjalnej strefy ekonomicznej wiąże się z koniecznością dopełnienia szeregu obowiązków przez przedsiębiorców strefowych, w tym obowiązków sprawozdawczych. W wyniku zmian przepisów o podatkach dochodowych oraz zmiany przepisów o pomocy publicznej, które weszły w życie z początkiem 2007 r., liczba tych obowiązków została ograniczona. W dalszym ciągu jednak przedsiębiorcy strefowi są zobowiązani do realizacji szeregu z nich, co jest tym trudniejsze, że dotyczą one różnych aspektów działalności na terenie strefy i muszą zostać spełnione względem różnych instytucji.

13.1 Sprawozdawczość do organów podatkowych w zakresie deklarowania dochodu zwolnionego

- Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych

Zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych obowiązującymi od 1 stycznia 2007 r., przedsiębiorcy strefowi, którzy osiągnęli dochód z działalności prowadzonej na terenie strefy na podstawie zezwolenia, podlegający zwolnieniu z opodatkowania na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy o CIT, zobowiązani są do wykazywania go wyłącznie w rozliczeniu rocznym. Zatem dochód zwolniony z opodatkowania z tytułu działalności w SSE podlega wykazaniu w „Informacji o odliczeniach od dochodu i od podatku oraz o dochodach wolnych i zwolnionych od podatku”, składanej na formularzu CIT-8/O, stanowiącej załącznik do zeznania rocznego o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) – formularz CIT-8.

Ewentualna strata z działalności objętej zezwoleniem wykazywana jest natomiast jako strata ze źródeł przychodów, z których dochody są zwolnione z opodatkowania, zgodnie z przepisami art. 7 ust. 3–4a ustawy o CIT. Stratę tę wykazuje się w części D zeznania rocznego CIT-8.

Należy mieć przy tym na uwadze, że obowiązek składania zeznania rocznego CIT-8 wraz z informacją CIT-8/O dotyczy wszystkich przedsiębiorców strefowych będących podatnikami PDOP, a więc zarówno tych, którzy otrzymali zezwolenie na działalność na terenie strefy zarówno przed, jak i po dniu 1 stycznia 2001 r.

Przedsiębiorcy, którzy uzyskali zezwolenia po 1 stycznia 2001 nie są zobowiązani do składania formularza CIT-S.

Pewne wątpliwości może budzić obowiązek składania formularza CIT-S przez przedsiębiorców, którzy otrzymali zezwolenie przed dniem 1 stycznia 2001 r.

Podstawą prawną do określenia formularza CIT-S był art. 14 ustawy o SSE. Przepis ten został jednak uchylony z mocą od 1 stycznia 2001, niemniej na mocy przepisów przejściowych jego stosowanie przez przedsiębiorców, którzy uzyskali zezwolenia przed 2001 rokiem znajdowało uzasadnienie⁸⁸.

Kolejna zmiana ustawy o SSE⁸⁹ spowodowała jednak uchylenie tych przepisów przejściowych. Z tego względu obecnie (od 1 maja 2004) brak jest podstaw prawnych do stosowania załącznika CIT-S.

Jak wspomniano, obowiązek wykazywania dochodu (straty) z działalności zwolnionej wyłącznie w rozliczeniu rocznym obowiązuje od dnia 1 stycznia 2007 r.

Do końca 2006 r., tj. w okresie, kiedy istniał obowiązek składania, oprócz zeznania rocznego CIT-8, również miesięcznych deklaracji o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) – formularz CIT-2, przedsiębiorcy strefowi byli dodatkowo zobowiązani do wykazywania dochodu zwolnionego z opodatkowania zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy o CIT w „Informacji o odliczeniach od dochodu i od podatku oraz o dochodach wolnych i zwolnionych od podatku” CIT-2/O, stanowiącej załącznik do deklaracji CIT-2.

W 2006 r. możliwość nieskładania deklaracji miesięcznych CIT-2, a w konsekwencji również CIT-2/O, istniała tylko wówczas, gdy podatnik wpłacał zaliczki miesięczne w danym roku podatkowym w uproszczonej formie w wysokości 1/12 podatku należnego wykazanego w zeznaniu o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) złożonym w roku poprzedzającym dany rok podatkowy lub, pod pewnymi warunkami, w zeznaniu złożonym w roku poprzedzający dany rok podatkowy o dwa lata (zgodnie z art. 25 ust. 6 ustawy o CIT).

- Podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych

Zgodnie z aktualnie obowiązującymi przepisami o podatku dochodowym od osób fizycznych (PIT), przedsiębiorcy prowadzący działalność na terenie SSE, którzy osiągnęli z tej działalności dochód podlegający zwolnieniu zgodnie

⁸⁸ Art. 5 ust. 2 ustawy z dnia 16 listopada 2000 o zmianie ustawy o SSE (Dz.U. Nr 117, poz. 1228 z późn. zm.)

⁸⁹ Art. 3 ustawy z dnia 2 października 2003 o zmianie ustawy o SSE (Dz.U. Nr 188, poz. 1840 z późn. zm.)

z art. 21 ust. 63a ustawy o PIT, zobowiązani są do wykazywania go w rozliczeniu rocznym na formularzu PIT-36.

Do czasu wejścia w życie nowelizacji ustawy o PIT z dniem 1 stycznia 2007 r., podatnicy PIT prowadzący działalność na terenie strefy na podstawie zezwolenia byli dodatkowo, oprócz składania zeznania rocznego PIT-36, zobowiązani do wykazywania dochodu zwolnionego w deklaracjach do zaliczek miesięcznych – PIT-5. Z dniem 1 stycznia 2007 r. obowiązek składania deklaracji miesięcznych, w tym PIT-5, został zniesiony.

13.2 Sprawozdawczość do organów podatkowych związana z przekazywaniem i rozliczaniem wpływów z podatku dochodowego na rachunek Funduszu Strefowego

Przedsiębiorcy strefowi, którzy prowadzą działalność w SSE na podstawie zezwolenia wydanego przed dniem 1 stycznia 2001 r. i zmienionego w trybie art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw („ustawa z dnia 2 października 2003 r.”) (akceptacja nowych zasad zwolnień podatkowych w SSE), po wyczerpaniu limitu pomocy publicznej dysponują przywilejem gromadzenia należnego podatku dochodowego na wyodrębnionym dla siebie rachunku w tzw. Funduszu Strefowym.

Przywilejem tym dysponują również przedsiębiorcy będący współnikami osobowych spółek handlowych prowadzących działalność na terenie SSE na podstawie zezwolenia wydanego przed dniem 1 stycznia 2001 r. oraz skonwertowanego w trybie art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 2 października 2003 r. Na rachunku Funduszu są gromadzone wówczas wpływy z podatku dochodowego z tytułu pozostawania współnikiem takich spółek.

Wysokość podatku przekazywana na rachunek Funduszu równa jest różnicy między kwotą podatku należnego i zapłaconego przez podatnika strefowego w terminie złożenia deklaracji o wysokości osiągniętego dochodu, a kwotą podatku, która podlegałaby zapłacie przy uwzględnieniu zwolnień podatkowych obowiązujących na dzień 31 grudnia 2000 r.

W celu ustalenia wysokości wpływów podlegających przekazaniu na rachunek Funduszu Strefowego, przedsiębiorcy, o których mowa powyżej, zobowiązani są przedkładać organom podatkowym „Rozliczenie podatku dochodowego od dochodów osiąganych z tytułu prowadzonej działalności na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia” na formularzu SSE-R. Wraz z tym formularzem składane jest „Rozliczenie zdyskontowanej wartości udzielonej pomocy publicznej i kosztów kwalifikujących się do objęcia tą pomocą” na formularzu SSE-R/A. Oba formularze składane są do urzędu skarbowego jako załączniki do

zeznania rocznego CIT-8 – w przypadku rozliczenia w zakresie CIT lub jako załączniki do zeznania PIT-36 – w przypadku rozliczeń w zakresie PIT.

Przedsiębiorcy posiadający udział w przynajmniej jednej spółce osobowej prowadzącej działalność na terenie strefy na podstawie zezwolenia wydanego przed dniem 1 stycznia 2001 r. i skonwertowanego w trybie art. 6 ust. 1 ustawy nowelizującej z dnia 2 października 2003 r., zobowiązani są do podania udziałów w tych spółkach celem ustalenia wysokości kwot przekazywanych na rachunek Funduszu Strefowego. W przypadku posiadania udziałów w jednej lub w dwóch takich spółkach, informację tę wykazuje się na formularzu SSE-R. W przypadku posiadania udziałów w większej liczbie spółek osobowych, informację o tym należy zamieścić na formularzu SSE/A, stanowiącym załącznik do formularza SSE-R. Wysokość udziału w spółce powinna zostać przedstawiona w procentach.

W związku ze zniesieniem od 1 stycznia 2007 r. obowiązku składania deklaracji miesięcznych CIT-2 oraz PIT-5, przedsiębiorcy, których wpływ z podatku przekazywane są na rachunek Funduszu Strefowego, zostali zwolnieni z obowiązku składania miesięcznych „Informacji o rozliczeniu podatku dochodowego od dochodów osiągniętych z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia oraz o rozliczeniu pomocy publicznej na inwestycje”. Obowiązek przekazywania organom podatkowym tych informacji, składanych na formularzu SSE-M jako załącznik do deklaracji CIT-2 lub PIT-5, obowiązywał przedsiębiorców do końca 2006 r. Do tego czasu istniał również obowiązek składania wraz z formularzem SSE-M formularza SSE/A.

13.3 Sprawozdawczość do zarządzającego specjalną strefą ekonomiczną

W celu wypełnienia obowiązków nałożonych przepisami o specjalnych strefach ekonomicznych, zarządzający strefą jest uprawniony do dokonywania bieżącej kontroli działalności przedsiębiorców prowadzących działalność na jej terenie na podstawie zezwolenia. Dodatkowo, zarządzający niejednokrotnie wymaga również składania przez przedsiębiorcę regularnych sprawozdań dotyczących jego działalności. Zakresem tych sprawozdań jest objęty w szczególności stopień realizacji inwestycji na terenie strefy, w tym przede wszystkim stopień realizacji warunków określonych w zezwoleniu (w tym wartość i termin poniesionych wydatków inwestycyjnych oraz liczba i termin utworzenia nowych miejsc pracy).

Sprawozdania składane są w terminach wyznaczonych indywidualnie przez daną strefę, za pośrednictwem konwencjonalnych formularzy lub aplikacji internetowych obsługiwanych przez zarządzającego strefą.

13.4 Sprawozdawczość w zakresie pomocy publicznej dla Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów

Zgodnie z aktualnym stanem prawnym, przedsiębiorcy prowadzący działalność na terenie SSE, będący beneficjentami pomocy publicznej, nie mają obowiązku składania sprawozdań o wysokości otrzymanej pomocy.

Należy jednak przypomnieć, iż obowiązek ten istniał do czasu wejścia w życie ustawy z dnia 7 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej („ustawa zmieniająca”). Ustawa ta uchyliła art. 40 ust. 1 ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej („ustawa o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej”), który nakładał na przedsiębiorców obowiązek składania tych sprawozdań do Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów („UOKiK”). Sprawozdania te należało składać raz w roku w terminie do 31 lipca, za pomoc uzyskaną w roku poprzednim.

U podstaw uchylecia wspomnianego art. 40 ust. 1 leżał zamiar ograniczenia obowiązków ciążących na beneficjentach pomocy oraz zamiar usprawnienia monitorowania pomocy publicznej przez UOKiK.

Z uwagi na fakt, iż ustawa zmieniająca weszła w życie z dniem 12 stycznia 2007 r., beneficjenci pomocy publicznej zostali zwolnieni z obowiązku składania sprawozdań z otrzymanej pomocy publicznej za rok 2006. Podejście takie zostało potwierdzone w oficjalnym komunikacie UOKiK.

Poprzez uchylenie wspomnianego art. 40 ust. 1 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, przesłało obowiązywać również wydane na jego podstawie Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 11 sierpnia 2004 r. w sprawie sprawozdań beneficjentów pomocy publicznej, które określało szczegółowe warunki ich składania.

xxx

Zniesienie części obowiązków sprawozdawczych, w tym obowiązku składania miesięcznych deklaracji podatkowych do urzędu skarbowego oraz sprawozdań o wysokości otrzymanej pomocy do UOKiK, zmniejszyło częściowo zakres obowiązków ciążących na przedsiębiorcach strefowych. W konsekwencji, wyeliminowało konieczność wypełniania skomplikowanych i budzących niejednokrotnie wiele wątpliwości formularzy.

14. Przewidywane zmiany w regulacjach strefowych

Obecnie toczą się prace legislacyjne, mające na celu zmianę ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych wraz z aktami wykonawczymi. Nie jest wykluczone, że opisane poniżej zmiany wejdą w życie już w pierwszej połowie 2008 r.

W świetle uzasadnienia projektu zmian, ich głównym celem, istotnym z punktu widzenia przedsiębiorcy strefowego lub planującego podjęcie działalności w strefie są w szczególności:

- określenie zasad i kryteriów obejmowania strefą gruntów stanowiących własność podmiotów innych niż Skarb Państwa, gmina, zarządzający strefą lub będących w użytkowaniu wieczystym zarządzającego;
- zwiększenie limitu wielkości obszaru stref do 20 tys. ha;
- uściślenie warunków określonych w zezwoleniu na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie strefy oraz określenie zasad jego zmiany przez ministra właściwego do spraw gospodarki;
- zmiana metody regulacji zagadnień odnoszących się do poszczególnych stref.

14.1 Obejmowanie obszarem strefy gruntów prywatnych.

Nowelizacja uwzględnia, jak wynika z uzasadnienia projektu, fakt iż tereny prywatne są coraz częściej włączane do obszaru specjalnych stref ekonomicznych. W celu zaradzenia dotychczasowemu brakowi precyzyjnych regulacji dotyczących włączania do stref tych gruntów, ogólną przesłankę „ważne względy gospodarcze” zastąpiono następującymi kryteriami:

- tworzenie nowych miejsc pracy lub ponoszenie nakładów inwestycyjnych;
- rozwój innowacyjnych, wysokich technologii;
- rozwój sektora nowoczesnych usług (IT, BPO oraz usług badawczo-rozwojowych);

- realizacja rozpoczętej inwestycji będzie wymagała zwiększenia terenu strefy o nie więcej niż 2 ha.

Szczegółowe warunki, których spełnienie stanowi warunek objęcia strefą gruntów prywatnych, określone będą w rozporządzeniu Rady Ministrów, którego projekt załączono do proponowanej nowelizacji.

14.2 Zwiększenie dopuszczalnego łącznego obszaru stref.

Ponieważ dotychczasowy limit został już niemal w całości wyczerpany, nowelizacja zakłada zwiększenie dopuszczalnego łącznego obszaru stref do 20 tys. ha.

14.3 Zakres zezwolenia na działalność w strefie i możliwości jego zmiany.

Poza dotychczasowymi, zezwolenie określać ma następujące warunki działalności w strefie:

- termin zakończenia inwestycji;
- maksymalną wysokość kosztów kwalifikowanych inwestycji i dwuletnich kosztów kwalifikowanych pracy;
- warunki dotyczące wymagań związanych z obejmowaniem obszarem strefy gruntów prywatnych.

Nowelizacja służyć ma jednocześnie złagodzeniu dotychczasowych, surowych rygorów zmiany zezwolenia poprzez wyraźne wskazanie, jak daleko sięgać może zmiana. W myśl nowej regulacji, minister właściwy do spraw gospodarki będzie mógł, na wniosek przedsiębiorcy, po zasięgnięciu opinii zarządzającego strefą, zmienić zezwolenie, przy czym zmiana nie będzie mogła:

- dotyczyć obniżenia poziomu zatrudnienia, określonego w zezwoleniu w dniu jego udzielenia, o więcej niż 20%;
- skutkować zwiększeniem pomocy publicznej;
- dotyczyć spełnienia wymagań odnoszących się do inwestycji realizowanych na gruntach stanowiących własność lub użytkowanie wieczyste podmiotów prywatnych.

W szczególności zatem, ustawa w nowym brzmieniu dopuszcza obniżanie poziomu zatrudnienia (nie więcej niż o 20%), co na mocy dotychczasowych przepisów nie jest możliwe. Należy jednak mieć na względzie, że rozwiązanie to dotyczy będzie wyłącznie zezwoleń wydanych po wejściu w życie omawianej nowelizacji.

14.4 Nowy model regulacji zagadnień strefowych.

Nowelizacja przewiduje, że Rada Ministrów określi w jednym rozporządzeniu wszelkie zagadnienia dotyczące pomocy publicznej udzielanej przedsiębiorcom działającym na podstawie zezwolenia na terenach specjalnych stref ekonomicznych.

Rozporządzenia dotyczące poszczególnych stref będą w takiej sytuacji określać wyłącznie nazwę, teren i granice strefy, zarządzającego strefą oraz okres, na jaki strefa zostaje ustanowiona.

Biorąc pod uwagę, iż w tej chwili warunki udzielania pomocy publicznej są dla wszystkich stref jednakowe i nie będą różnicowane, brak jest - w ocenie autorów nowelizacji - uzasadnienia, aby w rozporządzeniach ustanawiających strefy umieszczać każdorazowo przepisy regulujące te zagadnienia.

15.

Wykaz powołanych aktów prawnych

1. Prawo krajowe:

1.1. Ustawy

Ustawa z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych (t.j. Dz. U. z 2007 r. Nr 42, poz. 274)

Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (t.j. Dz. U. z 2007 r. Nr 155, poz. 1095 z późn. zm.)

Ustawa z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw (Dz. U. Nr 188, poz. 1840 z późn. zm.)

Ustawa z 16 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz. U. Nr 117, poz. 1228 z późn. zm.)

Ustawa z dnia 29 lipca 1992 r. o grach i zakładach wzajemnych (Dz. U. z 2004 r. Nr 4, poz. 27 z późn. zm.)

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 z późn. zm.)

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz. U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694 z późn. zm.)

Ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (t.j. Dz. U. z 2007 r. Nr 59, poz. 404 z późn. zm.)

Ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (t.j. Dz. U. z 2001 r. Nr 85, poz. 937 z późn. zm.)

1.2. Rozporządzenia

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 21 marca 2006 r. w sprawie udzielania wsparcia nowej inwestycji z Funduszu Strefowego (Dz. U. Nr 59, poz. 409 z późn. zm.);

Rozporządzenie Rady Ministrów z 13 października 2006 r. w sprawie ustalenia mapy pomocy regionalnej (Dz. U. Nr 190, poz. 1402)

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 17 listopada 2006 r. w sprawie kamienogórskiej specjalnej strefy ekonomicznej (Dz. U. Nr 211, poz. 1555 z późn. zm.)

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 2 listopada 2006 r. w sprawie katowickiej specjalnej strefy ekonomicznej (Dz. U. Nr 202, poz. 1485 z późn. zm.)

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 5 grudnia 2005 r. w sprawie Kostrzyńsko – Słubickiej Specjalnej Strefy Ekonomicznej (Dz. U. Nr 236, poz. 1704 z późn. zm.)

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 31 stycznia 2007 r. w sprawie krakowskiej specjalnej strefy ekonomicznej (Dz. U. Nr 17, poz. 97 z późn. zm.)

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 16 października 2006 r. w sprawie legnickiej specjalnej strefy ekonomicznej (Dz. U. Nr 191, poz. 1416 z późn. zm.)

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 17 października 2006 r. w sprawie łódzkiej specjalnej strefy ekonomicznej (Dz. U. Nr 200, poz. 1473 z późn. zm.)

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 5 grudnia 2006 r. w sprawie pomorskiej specjalnej strefy ekonomicznej (Dz. U. Nr 228, poz. 1667 z późn. zm.)

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 1 lutego 2007 r. w sprawie mieleckiej specjalnej strefy ekonomicznej (Dz. U. Nr 26, poz. 163 z późn. zm.)

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 2 lutego 2007 r. w sprawie słupskiej specjalnej strefy ekonomicznej (Dz. U. Nr 26, poz. 169 z późn. zm.)

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 1 lutego 2007 r. w sprawie starachowickiej specjalnej strefy ekonomicznej (Dz. U. Nr 26, poz. 164 z późn. zm.)

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 1 lutego 2007 r. w sprawie suwalskiej specjalnej strefy ekonomicznej (Dz. U. Nr 26, poz. 165 z późn. zm.)

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 22 listopada 2006 r. w sprawie tarnobrzesckiej specjalnej strefy ekonomicznej (Dz. U. Nr 215, poz. 1581 z późn. zm.)

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 5 grudnia 2006 r. w sprawie wałbrzyskiej specjalnej strefy ekonomicznej (Dz. U. Nr 236, poz. 1705 z późn. zm.)

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 2 lutego 2007 r. w sprawie warmińsko - mazurskiej specjalnej strefy ekonomicznej (Dz. U. Nr 26, poz. 170 z późn. zm.)

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 6 kwietnia 2004 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz. U. Nr 89, poz. 844 z późn. zm.)

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 20 stycznia 2004 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD) (Dz. U. Nr 33, poz. 289 z późn. zm.)

Rozporządzenie Ministra Gospodarki i Pracy z dnia 15 listopada 2004 r. w sprawie przetargów i rokowań oraz kryteriów oceny zamierzeń co do przedsięwzięć gospodarczych, które mają być podjęte przez przedsiębiorców na terenie Warmińsko-Mazurskiej Specjalnej Strefy Ekonomicznej (Dz. U. Nr 254, poz. 2551).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 października 1997 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów podatników w drodze oszacowania cen w transakcjach dokonywanych przez tych podatników (Dz. U. Nr 128 poz. 833 z późn. zm.).

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 11 sierpnia 2004 r. w sprawie szczegółowego sposobu obliczania wartości pomocy publicznej udzielanej w różnych formach (Dz. U. Nr 194, poz. 1983 z późn. zm.)

2. Prawo wspólnotowe:

Traktat podpisany w Atenach w dniu 16 kwietnia 2003 r. dotyczący przystąpienia Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE.L. 236 z 23 września 2003 r. z późn. zm.) (Dz. U. z 2004 r., Nr 90, poz. 864)

Traktat o Unii Europejskiej (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/30)

Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2)

Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1628/2006 z dnia 24 października 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu w odniesieniu do regionalnej pomocy inwestycyjnej (Dz. Urz. UE.L. 302 z 11 listopada 2006 r.)

Wytyczne w sprawie krajowej pomocy regionalnej na lata 2007 – 2013 (Dz. Urz. UE.C. 54 z 4 marca 2006 r.)

Wytyczne w sprawie krajowej pomocy regionalnej (Dz. Urz. UE.C. 74 z 10 marca 1998 r.)

Rozporządzenia Rady (WE) Nr 659/1999 ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 93 Traktatu WE (Dz. Urz. UE.L. 83 z 27 marca 1999 r.)

Rozporządzenie Komisji Nr 364/2004 z dnia 25 lutego 2004 r. zmieniające rozporządzenie nr 70/2001 i rozszerzające jego zakres w celu włączenie pomocy dla badań i rozwoju

Rozporządzenie Rady Nr 659/1999 z dnia 22 marca 1999 r. ustanawiające szczegółowe zasady stosowania art. 93 Traktatu WE.

Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1628/2006 z dnia 24 października 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu w odniesieniu do regionalnej pomocy inwestycyjnej (Dz. Urz. UE L 302 z 1 listopada 2006 r.)

Rozporządzenie Komisji (WE) nr 70/2001 z dnia 12 stycznia 2001 r. w sprawie zastosowania art. 87 i 88 Traktatu WE w odniesieniu do pomocy państwa dla małych średnich przedsiębiorstw (Dz. Urz. UE L 10 z 13 stycznia 2001 r.)

3. Akty archiwalne:

Ustawa z dnia 20 marca 2002 r. o finansowym wspieraniu inwestycji (Dz. U. Nr 41, poz. 363 z późn. zm.)

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 15 października 2002 r. w sprawie szczegółowego sposobu obliczania wartości pomocy publicznej udzielanej w różnych formach (Dz. U. Nr 186, poz. 1543)

4. Ważne strony:

Strona internetowa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów:
<http://www.uokik.gov.pl>

5. Inne:

Dokument konsultacyjny Komisji Europejskiej z dnia 7 czerwca 2005 r. „Plan działań w zakresie pomocy państwa”, COM(2005) 107 końcowy.

Autorzy – pracownicy działu doradztwa podatkowego
PricewaterhouseCoopers Sp. z o.o.

Tomasz Gałka – **Redaktor**

Grzegorz Grablewski

Monika Wojsz

Rafał Pulsakowski

Iwona Szarska

Karina Bogdał

Łukasz Janowski

Wojciech Łyszczarz

Piotr Szubert

Anna Szymańska

Jacek Zimoch

Kontakt:

PricewaterhouseCoopers Sp. z o.o.

Biuro w Krakowie

Rafał Pulsakowski
Starszy Konsultant
Tel. +48 (12) 429 61 00 wew. 206
Tel.kom. +48 502 184 206
rafal.pulsakowski@pl.pwc.com

Biuro we Wrocławiu

Tomasz Gałka
Menedżer
Tel. +48 (71) 356 11 85
Tel.kom. +48 502 184 507
tomasz.galka@pl.pwc.com

Biuro w Poznaniu

Monika Wojsz
Menedżer
Tel. +48 (61) 850 51 53
Tel.kom.+48 502 184 152
monika.wojsz@pl.pwc.com

Grzegorz Grablewski

Menedżer
Tel. +48 (71) 356 11 83
Tel.kom.+48 502 184 183
grzegorz.grablewski@pl.pwc.com

Materiały zamieszczone w niniejszej publikacji przeznaczone są jedynie dla celów informacyjnych i nie mogą być traktowane jako wchodzące w zakres czynności doradztwa podatkowego określonych w art.2 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym. Tym bardziej dla skutków podejmowanych na tej jedynie podstawie decyzji ekonomicznych nie mają zastosowania zasady odpowiedzialności za szkodę określone w art. 43 ustawy o doradztwie podatkowym.

Osoby zainteresowane uzyskaniem porady proszone są o skontaktowanie się bezpośrednio z Działem doradztwa podatkowego PricewaterhouseCoopers.